

Maria de Fátima Vaz Miranda

O Controlo interno, seu reflexo na tomada de decisões dentro das organizações

Caso: Empresa, Cafés de Cabo Verde

Universidade Jean Piaget de Cabo Verde

Campus Universitário da Cidade da Praia
Caixa Postal 775, Palmarejo Grande
Cidade da Praia, Santiago
Cabo Verde

12.8.08

Maria de Fátima Vaz Miranda

O Controlo interno, seu reflexo na tomada de decisões dentro das organizações

Caso: Empresa Cafés de Cabo Verde

Universidade Jean Piaget de Cabo Verde

Campus Universitário da Cidade da Praia
Caixa Postal 775, Palmarejo Grande
Cidade da Praia, Santiago
Cabo Verde

12.8.08

Maria de Fátima Vaz Miranda, autor da monografia intitulada *O controlo Interno, seu reflexo na tomada de decisões dentro das organizações, Caso: Empresa Cafés de cabo verde*, declaro que, salvo fontes devidamente citadas e referidas, o presente documento é fruto do meu trabalho pessoal, individual e original.

Cidade da Praia aos 28 de Setembro de 2007

Maria de Fátima Vaz Miranda

Memória Monográfica apresentada à Universidade Jean Piaget de Cabo Verde como parte dos requisitos para a obtenção do grau de Licenciatura em Economia e Gestão variante Administração e Controlo Financeiro.

Sumário

A economia de um país passa por transformações que afectam directamente as organizações de tal forma que, estas necessitam adaptar-se às novas condições do mercado competitivo. Surge então a necessidade de criação de um sistema que auxilie a administração no controlo das suas actividades.

O controlo Interno é uma ferramenta fundamental na gestão de qualquer organização uma vez que tem como objectivo proteger os bens, assegurar a validade e integridade dos dados da contabilidade utilizado pela gerência na tomada de decisões; promover a eficiência operacional da empresa dentro das normas estabelecidas, Baseando nesta perspectiva definimos como pergunta de partida: **que impacto o controlo interno teve nos processos gerências na empresa Cafés de Cabo Verde.** Para responder estas questões destacamos as seguintes Hipóteses:

- O mecanismo utilizado no controlo interno nos cafés de Cabo Verde contribua para o desenvolvimento e eficácia da gestão.
- As técnicas de controlo interno são utilizadas pela direcção nas tomadas de decisões gerências.

Para testarmos hipóteses determinamos como objectivo desta pesquisa: Analisar a *performance* do controlo interno nas tomadas de decisões, diagnosticando e caracterizando o sistema de controlo interno existente na empresa de Cafés de Cabo Verde. No decorrer deste trabalho apresentamos um caso pratico como forma de aplicar, consolidar e compreender melhor, as técnicas de controlo interno a partir da prática.

Agradecimentos

Agradeço muito e francamente á todos, que de uma forma ou outra deram o seu contributo para que o presente trabalho se efectivasse.

Agradeço a Deus pela força e coragem, ao meu orientador, Mestre, Anastácio Teodoro de Oliveira e Silva que tanto fez para que o mesmo se concretizasse á empresa cafés de cabo verde, com maior destaque para o meu tutor António Lopes Barros que mostrou sempre disponíveis em conceder documento, responder questões colocadas, proceder a revisão e correcção, pela paciência e compreensão que constituíram requisitos indispensáveis para a realização do presente trabalho.

Aos meus pais pela vida, e incentivo, aos meus irmãos, irmãs, tios, tias, primos, primas, sobrinhos, sobrinhas e amigos que nunca deixaram de colaborar dando-me sempre os apoios necessários

A todos que quer queiram quer não, deixaram as suas marcas neste trabalho.

Dedico este trabalho, com muito orgulho e carinho á minha família, em «especial» aos meus pais André Vaz Miranda e Hilária Vaz Fernandes.

Conteúdo

Capítulo 1: Introdução.....	10
1 Objectivo Geral	12
2 Objectivos específicos	13
3 Justificativa ou razão	13
4 Metodologia de Estudo	14
Capítulo 2: Fundamentação teórica.....	16
1 Evolução Histórica de contabilidade	16
1.1 Período Antigo.....	18
1.2 Período medieval	20
1.3) Período moderno	20
2) Evolução Histórica de Auditoria	22
3) Conceitos de Controlo.....	32
2.1)Conceitos do controlo interno	33
Capítulo 3: O controlo interno, seu reflexo na tomada de decisões na empresa Cafés de Cabo Verde 56	
1.1 Organização interna.....	57
1.2.2) Nos Serviços Financeiros	61

Tabelas

Tabela 1 – resultado de implementação de controlo interno O ano 2005 foi para a empresa,.	65
Tabela 2 – Formulas de cálculos de Rácios.	66
Tabela 3 – Rubricas do balanço e demonstração de reslt. Utilizados no calculo de rácios	-66
Tabela 4- Rácios de Liquidez	68
Tabela 5- Rácios de Estrutura de capital	69
Tabela 6 – Rácios de Rentabilidade .	70

Figuras

Figura 1 – Evolução de liquidez	70
Figura 2- Evolução de Estrutura de capital	69
Figura 3 – Evolução de rentabilidade	70

Capítulo 1: Introdução

A globalização das actividades económicas exige dos agentes um maior pragmatismo e rigor na gestão das suas actividades. Os responsáveis das organizações e, em particular daquelas em que o sucesso depende do valor gerado, são confrontados permanentemente com novas realidades, que os obriga a uma gestão eficiente e a frequentes alterações de estratégias, percursos e decisões tendo como foco principal o controlo interno.

A necessidade de eficácia na realização dos objectivos e de eficiência na utilização dos recursos escassos, exige aos responsáveis das organizações um maior conhecimento e saber no desempenho das suas actividades. A informação constitui na actual conjuntura uma realidade económica, um poderoso activo para o exercício das suas funções do controlo e a tomada de decisões.

Segundo **ALMEIDA**, Marcelo Cavalcante ¹ (1996) na sua obra de «*curso básico de auditoria*», a tomada de decisão envolve sempre o exercício de actividade, a utilização de recursos (materiais humanos e financeiros), a alteração de normas e procedimentos, sendo assim, tais mutações devem contribuir não para a perda, mas sim para a criação de valor e futura estabilidade das organizações. Caso tal não aconteça, perdem se equilíbrios, comprometem se princípios orientadores de acção, ou seja, colocam se em causa o futuro das organizações e de todos os que de forma directa nela tem interesses.

¹ Almeida, Marcelo Calvacante, . Auditoria um moderno curso e completo.5ª.Edição, São Paulo Atlas,1996.

Em uma organização moderna, em que vários sectores são congregados a fazer parte de um único todo, reunindo esforços colectivos para alcançarem melhores resultados torna-se inconcebível a inexistência de um sector que esteja atento as oportunidades que surjam de melhoria.

Segundo **Hilário Franco** na sua obra «Auditoria *de contabilidade*», as empresas, expandindo cada dia mais suas actividades, inaugurando novas filias, diversificando e aumentando sua produção, adquirindo novos compromissos e contratando funcionários, despertam preocupações no sentido de controlar e obter informações de pessoas independente daquelas que a executam.

Os administradores responsáveis pelos seus sectores, porém sem tempo disponível para verificar *in loco* o que se passa com as pessoas, procedimentos e valores sob a sua supervisão, necessita verificar se tudo funciona de acordo com o planeamento². Por estas ilustrações, e muitas outras existentes actualmente, passou a fazer parte de uma organização moderna a existência de auditoria interna.

Essa actividade passou a ser encarada como a de um pessoal especial, colocada numa situação diferenciada que faz parte da alta administração para lhes fornecer a indicação de que politicas e procedimentos se encontra efectivos por toda a organização. Porém, para que a auditoria interna consiga aceitação é preciso mostrar habilidade, competência, lealdade, interesse nos problemas e soluções de cada um deles.

O controlo interno pode contribuir de forma muito significativa para reduzir os riscos associados ao exercício das actividades de gestores, num ambiente de competitividade e que lhes exige frequentes tomada de decisão e mesmo alteração de planos. Nesta perspectiva, o controlo interno deve ser encarada como um instrumento que permite aos responsáveis agir com maior segurança e mais conhecimento. Nas organizações com elevado grau de descentralização, o controlo interno constitui um complemento indispensável dessa descentralização e delegação de poderes.

É evidente, nos dias de hoje, a importância dessas actividades de nas empresas. No processo de gestão, o Controlo Interno deve fornecer segurança quanto à consecução de objectivos como: Contabilidade e rapidez nas informações; Obediência às leis e regulamentos; Eficácia e eficiência de operações, alguns dos mecanismos mais utilizados pelos

gestores para conduzir seus negócios. Toda acção focada para melhoria da qualidade das empresas, modernização, representa evolução de um Sistema de Controlo Interno, tornando possível efectuar uma avaliação da confiabilidade nas informações geradas pela empresa.

Com uma visão focada para aumentar a probabilidade de que os objectivos e metas estabelecidos sejam atingidos, as definições de Controlo Interno convergem para o interesse de que todo o negócio deve ser eficiente, eficaz e continuado, sendo que todas as evidências compiladas permitem registrar que existe um forte vínculo entre Controlo Interno, continuidade dos empreendimentos e eficácia da gestão.

De acordo com **Hilário Franco** na mesma obra «auditoria *de contabilidade*», existência e o bom funcionamento de um sistema de controlo, devidamente auditado, pode evitar à empresa de elevados custos com fraudes, erros e omissões, pois um gestor munido de um bom controlo interno possui maior probabilidade de acertar continuamente o processo decisório e atingir a eficácia almejada. Tornando de fácil percepção o ganho que poderá ter a empresa, com a implantação da normalização dos Controlos Internos, o qual além das demais vantagens do regimento, possibilitará finalmente maior confiabilidade em relação aos procedimentos adoptados.

A crescente entrada das empresas no ambiente concorrencial dificulta a implementação de sistema de controlo interno, sendo assim surgiu este tema: a importância de controlo interno na tomada de decisão, com intuito de responder a seguinte pergunta de partida:

- Será que o controlo interno teve impacto nas tomadas de decisões para o desenvolvimento e eficácia gerências na empresa Cafés de Cabo Verde?

1 Objectivo Geral

Analisar a *performance* do controlo interno nas tomadas de decisões na empresa Cafés de Cabo Verde.

² Planeamento, fazer plano, projectar, perspectivar e depois analisar os desvios.

2 Objectivos específicos

- Compreender o processo do sistema de controlo interno e os seus procedimentos, nas tomadas de decisões gerências;
- Diagnosticar e caracterizar o sistema de controlo interno existente na empresa de Cafés de Cabo Verde;
- Perceber a importância da função do controlo interno numa empresa, em particular na empresa de Cafés de Cabo Verde na tomada de decisões;
- Comparar o desempenho da empresa antes e depois da implementação do sistema de controlo interno.

Para atingir esses objectivos traçamos as seguintes hipóteses:

- a) As técnicas de controlo são utilizadas pela direcção nas tomadas de decisões gerências.*
- b) A implementação do sistema de controlo interno nos Cafés de Cabo Verde contribua para o desenvolvimento e eficácia da gestão.*

3 Justificativa ou razão

O tema que nos propomos, desenvolver sobre “ ***O Controlo Interno, seu reflexo na tomada de decisões dentro das organizações: caso, Cafés de Cabo Verde***”, não foi uma escolha aleatória, pois exigiu esforço na recolha e sistematização de um vasto leque de elementos bibliográficos, leitura de várias obras, pesquisa em Internet. O interesse para a escolha desse tema está apoiada num conjunto de objectivos nomeadamente, por estar relacionada com a eminência da humanidade, da vida social das organizações e das empresas em particular uma vez que o sistema do controlo interno constitui «a viga mestra» nas administrações segundo **ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti**, 5ª edição 1996

Actualmente nenhuma organização ou empresa, por mais pequena que seja, não pode exercer a sua actividade operacional com eficiência e eficácia sem ter implementado um

qualquer tipo sistema de controlo interno. Tal sistema irá sendo tanto mais sofisticado, quanto mais a empresa for crescendo e as suas actividades se tornarem mais complexas, de tal forma que de um simples controlo dos meios monetários (considerados só activos mais vulneráveis) se passara progressivamente não só para as operações de compra e venda como para todas as operações em geral. O conceito de controlo interno é de facto tão vasto que abarca todas as operações da empresa ou entidade.

A abordagem deste tema visa demonstrar o nosso entendimento sobre a relevância do mesmo como factor do desenvolvimento de qualquer organização ou empresas, tendo em conta as carências bibliográficas que fazem sentir neste campo, em Cabo Verde, traduzido num ou noutro artigo avulso, publicados em revistas de especialidades, algumas bibliografias, quase sempre com a dimensão de um titulo.

Trata-se portanto, de um tema que poderemos considerar de interesse generalizada uma vez que o controlo interno são actividades abrangente, indispensável as organizações, em particular as organizações empresarias, nesta perspectiva, tendo em conta que “Cafés de Cabo Verde” representa uma organização empresarial Cabo-verdiano constituído pelo componente social, material e financeiro o que pressupõe necessariamente a existência e a implementação de um controlo interno efectivo e eficaz que lhe permite o seu melhor no mercado empresarial competitivo na era da globalização.

4 Metodologia de Estudo

Para a realização deste trabalho, para além da revisão de literatura sobre o tema, vai ser utilizado a metodologia explicativa onde será realizado um estudo de caso sobre o controlo interno o seu reflexo na empresa Cafés de Cabo Verde

Embora existe uma ampla bibliografia, que cobre todos os aspectos da vida social influenciada pela auditoria, a verdade é que a mesma não tem abrangido o tema de controlo interno e em particular as técnicas para tomada de decisões dentro das organizações, pelo que houve necessidade de fazer um esforço enorme na pesquisa dos mesmos.

Este estudo foi proporcionada pelo o facto de ter a oportunidade de se estagiar na empresa Cafés de Cabo Verde, concretamente na área de contabilidade, permitiu-nos ter uma visão mais ampla e concisa, da importância do sistema do controlo interno para o sucesso e a vida de uma empresa.

Ainda para uma melhor elaboração tivemos que apoiar numa entrevista dirigido aos principais dirigentes dentro da empresa nomeadamente ao gerente, director administrativo e financeiro, coordenadora de aprovisionamento produção e stocks e ao sector de apoio ao cliente, analisar os documentos da empresa como o manual de organização interna processos individuais de funcionários, análise dos principais elementos contabilísticos que são os balanços e as demonstrações de resultados da empresa nos últimos três anos; através de observações directas e pesquisas na Internet.

Capítulo 2: Fundamentação teórica

1 Evolução Histórica de contabilidade

Segundo definições apresentadas pela **Morais Georgina e Martins Isabel** (2003) na obra «*Auditoria interna, Funções e processos*», o controlo interno inclui controlo administrativo e controlo contabilísticos. E ainda afirmam que a contabilidade existe desde o princípio da civilização humana e durante muito tempo foi chamada “ a arte da escrituração mercantil” O homem observou que era preciso controlar, administrar e preservar seus bens e que poderia, através desse controlo, obter lucros e foi desta necessidade que surgiu a contabilidade.

De acordo com **Iudicibus, Sérgio de, MARION, José Carlos,**³ (2001) na sua obra de «*núcleos preliminares de contabilidade*» a contabilidade é tão antiga quanto a origem do Homo sapiens. Historiadores fazem remotar os primeiros sinais, objectivos da existência da contabilidade aproximadamente há 4.000 anos A.C. Entretanto, antes disto, o homem primitivo ao inventariar o numero de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar os seus rebanhos, suas ânforas de bebidas, praticavam de forma rudimentar a contabilidade.

Com o uso da sua arte, o homem primitivo evidenciava a sua riqueza patrimonial, inscrições em paredes de grutas (pinturas) e também em pedaços de ossos. O desenho do animal ou coisa representava a natureza da utilidade; os riscos que se seguiam ao desenho,

³ IUDICIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. Dicionário de termos de Contabilidade. São Paulo. Atlas, 2001.p.101.

denunciavam a quantidade existente. É claro que sua evolução foi relativamente lenta até o aparecimento da moeda.

Na época de troca de mercadorias os negociantes anotavam as obrigações, os direitos e os bens. Tratava-se, portanto, de um inventário físico, sem avaliação monetária. Como a preocupação com as propriedades e a riqueza é uma constante, o homem teve de ir aperfeiçoando seus instrumentos de avaliação da situação patrimonial à medida que as actividades foram desenvolvendo em dimensão e em complexidade. O acompanhamento da evolução do património líquido (P.L) das entidades de qualquer natureza constitui – se no factor mais importante da evolução da disciplina de contabilidade.

Assim nasceram os registros da contabilidade, porque se evidenciava a riqueza patrimonial do indivíduo ou da família. Tais registros eram feitos em peças de argila. O «meu» e o «seu» deram, na época, a origem dos registros de «débito» e «crédito». No Egipto, o «papiro» deu origem aos livros de contabilidade, utilizando – se o sistema baseados em lógica matemática. Com a invenção da escrita, desenvolver-se-ia o sistema de registros e, vários estudiosos da questão, acreditam que foi a escrita da contabilidade que deu origem á escrita comum e não o inverso, segundo **Iudicibus** (2000).

Desde o período primitivo a contabilidade se desenvolveu, sempre em função das modificações das relações económicas ocorridas no mundo, marcadas por períodos definidos assim defendidos por **Hendriksen** (1999, pag.39):

A contabilidade é um produto do renascimento italiano, período de grande avanço económico, em regiões como Roma, Génova, Milão e Veneza.

- Por volta de 332.^aC. foram encontrados vários registros contabilísticos, como forma de colectar os tributos com cereais e linhaça pelo uso de água para irrigação pelos egípcios.

- “ 2000 ^aC. Sistemas contabilísticos parecem ter existido na China”

Segundo, **Sá** (1998, p.19) também faz referencia a evolução da contabilidade da seguinte forma:

- Entre os Sumero-Babilonios já existiam registro contabilísticos em pedaços de argila.

- Há mais de 6.000 anos o comércio já era intenso, o controlo religioso sobre o Estado já era grande e poderoso, daí derivando grande quantidade de factos a registar.
- No Egipto, igualmente, há milhares de anos, o “papiro” deu origem aos livros contabilísticos.

Segundo o professor **Frederico Melis**, (2002), em seu livro de “*Storia Regioneira*”, a história da contabilidade se divide em quatro períodos a saber: contabilidade do Mundo antigo; do mundo medieval, do mundo moderno, e do mundo científico, em que vamos de seguida caracterizá-los cada um deles.

1.1 Período Antigo

A Contabilidade empírica, praticada pelo homem primitivo, já tinha como objecto, o património, representado pelos rebanhos e outros bens nos seus aspectos quantitativos. Os primeiros registos processaram-se de forma rudimentar, na memória do homem. Como este é um ser pensante, inteligente, logo encontrou formas mais eficientes de processar os seus registos, utilizando gravações e outros métodos alternativos. O inventário exercia um importante papel, pois a contagem era o método adoptado para o controlo dos bens, que eram classificados segundo a sua natureza: rebanhos, metais, escravos, Etc. A palavra “conta” designa o agrupamento de itens da mesma espécie.

As primeiras escritas da contabilidade datam do término da era da pedra polida, quando o homem conseguiu fazer os seus primeiros desenhos e gravações. Os primeiros controlos eram estabelecidos pelos templos, o que permaneceu por vários séculos. Os Suméricos e Babilónicos, assim como os Assírios, faziam os seus registos em peças de argila, rectangulares ou ovais, nas pequenas tábuas de Uruk, que mediam aproximadamente 2,5 a 4,5 centímetros, tendo faces ligeiramente convexas.

Os registos combinavam o figurativo com o numérico. Gravava-se a cara do animal cuja existência se queria controlar e o número correspondente às cabeças existentes.

Embora rudimentar, o registro, em sua forma, assemelhava-se ao que hoje se processa. O nome da conta “Matrizes “, por exemplo, substitui a figura gravada, enquanto o aspecto numérico se tornou mais qualificado, com o acréscimo do valor monetário ao quantitativo. Esta evolução permitiu que paralelamente á “aplicação”, se pudesse demonstrar, também a sua origem.

O sistema da contabilidade é dinâmico e evolui com a duplicação de documentos e “selos de sigilo”. Os registros se tornaram diários e, posteriormente, foram sintetizados em papiros ou tábuas, no final de determinados períodos. Sofreram nova sintetização, agrupando-se vários períodos, o que lembra o diário, o balancete mensal e o balanço anual. Já se estabelecia o confronto entre variações positivas e negativas, aplicando-se empiricamente o princípio da competência. Reconhecia-se a receita, a qual era confrontada com a despesas.

As” partidas de diário” assemelhavam-se ao processo moderno: o registro iniciava-se com a data e o nome da conta, seguindo-se quantitativos unitários e totais, transporte, se ocorresse, sempre em ordem cronológica de entradas e saídas. Pode-se citar, entre outras contas: conta de pagamento de escravos, contas de vendas diárias, conta sintética mensal dos tributos diversos etc.

Tudo indica que foram os egípcios os primeiros povos a utilizar o valor numérico em seus registros. Usavam como base, uma moeda, cunhada em ouro e prata denominada «chat». Baseavam no princípio de denominador comum monetário. Os gregos, baseando-se em modelos egípcios, 2000 anos antes de Cristo, já escrituravam contas de custos e receitas, procedendo, anualmente a uma confrontação entre elas. Para apuração do saldo. Os gregos aperfeiçoaram o modelo egípcio, estendendo a escrituração da contabilidade às várias actividades, como administração pública, privada e bancária.

Na Bíblia sagrada há interessantes relatos sobre controlos contabilísticos, um dos quais o próprio Jesus relatou em Lucas capítulo 16, versículo 1 a 7: o administrador que fraudou seu senhor, alterando os registros de valores a receber dos devedores. Houve um homem muito rico, de nome Jó, cujo património foi detalhadamente inventariado no livro de *Jó, capítulo 1 versículo 3*.

1.2 Período medieval

Foi um período importante na história do mundo, especialmente na história de contabilidade, denominada a “era técnica, devido às grandes invenções, como moinho de vento, aperfeiçoamento da bússola, que abriram novos horizontes aos navegadores, como Marco Pólo e outros.

A indústria artesanal proliferou com o surgimento de novas técnicas no sistema de mineração e metalurgia. O comércio exterior incrementou-se por intermédio dos venezianos, surgindo como consequência das necessidades da época, o livro-caixa, com registros de recebimento e pagamento em dinheiro. Utilizavam de forma rudimentar o débito e o crédito, oriundos das relações entre direitos e obrigações.

O aperfeiçoamento e o crescimento da contabilidade foram a consequência natural das necessidades geradas pelo advento do capitalismo, nos séculos XII e XIII. O processo de produção na sociedade capitalista gerou a acumulação de capital, alterando-se as relações de trabalho. O trabalho escravo cedeu lugar ao trabalho assalariado, tornando os registros mais complexos. No século X, apareceram as primeiras corporações na Itália, transformando e fortalecendo a sociedade burguesa.

No final do século XIII apareceu, pela primeira vez a conta *capital*, representando o valor dos recursos injectados nas companhias pela família proprietária. O método de partidas dobradas teve a sua origem na Itália, seu aparecimento implicou a adopção de outros livros que tornassem mais analítica a contabilidade, surgindo, o livro de contabilidade de custos.

1.3) Período moderno

O período moderno foi a fase do pré – ciência. Devem ser citados três eventos importantes que ocorrem neste período. Em 1493, os turcos tomam Constantinopla, o que fez com que grandes sábios bizantinos emigrassem, principalmente para Itália.,1492, é descoberta a América e, em 1500, o Brasil, o que representava um enorme potencial de riquezas para alguns países europeus, em 1517, ocorreu a reforma religiosa, os protestantes, perseguidos na Europa, emigram para as Américas, onde se radicaram iniciaram nova vida. A contabilidade tornou-se uma

necessidade para se estabelecer o controlo das inúmeras riquezas que o Novo Mundo representava.

A introdução da técnica de contabilidade nos negócios privados foi uma contribuição de comerciantes Italianos do séc. XIII. Os empréstimos a empresas comerciais e os investimentos em dinheiro determinam o desenvolvimento de escritas especiais que reflectissem os interesses dos credores e investidores e, ao mesmo tempo, fossem úteis aos comerciantes, em suas relações com os consumidores e os empregados.

O aparecimento da obra de Frei Luca Pacioli, contemporâneo de Leonardo da Vinci, que viveu na Toscana, no séc. XV, marca o início da fase moderna da contabilidade. Frei Luca Pacioli é considerado pai da contabilidade, escreveu «*tratactus de computis et scripturis*», contabilidade por partidas dobradas publicado em 1494, enfatizando que a teoria da contabilidade do débito e do crédito corresponde à teoria dos números positivos e negativos.

O tratado destacava, inicialmente, o necessário ao bom comerciante. A seguir conceituava inventário e como fazê-lo. Discorria sobre livros mercantis: memorial, diário e razão, e sobre a autenticação deles; sobre registros de operações, aquisições, permutas, sociedades, etc. sobre contas em geral: como abrir e como encerrar, contas de armazenamento; lucros e perdas, que na época, eram «pró e dano», sobre correcções de erros, sobre arquivamento de contas e documentos,.

A obra de **Luca Paccioli** não só sistematizou a contabilidade como também abriu precedente para que novas obras pudessem ser escritas sobre o assunto. É compreensível que a formalização da contabilidade tenha ocorrido na Itália porque no século XV instaurou-se a mercantilização sendo as Cidades Italianas os principais interpostos do comércio mundial.

No entanto foi ali o primeiro país a fazer restrições às práticas da contabilidade por um indivíduo qualquer. O Governo passou a reconhecer como contadores pessoas devidamente qualificadas para o exercício da profissão. A importância dessa matéria aumentou com a intensificação do comércio internacional e com as guerras ocorridas nos séculos XVIII e XIX, que consagraram numerosas falências e

a consequente necessidade de se proceder á determinação das perdas e lucros entre os credores e devedores.

1.4) Período Científico

O período científico apresenta, nos seus primórdios, dois grandes autores consagrados: **Francesco Villa**, escritor milanês, na sua obra « *la contabilità applicatta alle amministrazioni private e plubbliche* », inicia a nova fase, e Fábio Besta, escritor veneziano.

Embora o século XVII tivesse sido o berço da era científica e pascal já tivesse inventado a calculadora e a ciência da contabilidade ainda se confundia com a ciência da administração, e o património se definia como um direito, segundo postulados jurídicos.

Nessa época, na Itália, a contabilidade já chegara á universidade, começou a ser leccionada com aula de comércio da corte, em 1809.

Segundo a obra de **Francisco de Villa** a escrituração e guarda-livros poderiam ser feitas por qualquer pessoa inteligente. Para ele, a contabilidade implica conhecer a natureza, os detalhes, as normas, as leis e as práticas que regem a matéria administradas, na época o pensamento dominante era patrimonialista.

Segundo obra de **Vicenzo Mazi**, (1923) definiu o património como objecto da contabilidade. o enquadrando como elemento fundamental da equação « *aziendalista*», teve sobretudo o mérito incontestável de chamar atenção para o facto de que a contabilidade é muito mais do que um mero registro, é um instrumento básico de gestão.

2) Evolução Histórica de Auditoria

Falando da evolução histórica de auditoria, podemos dizer que o aparecimento de auditoria entre nós, nos moldes como hoje é entendida, teve o seu início na Grã-Bretanha, desde meados de século XIX, como consequência da Revolução Industrial. Pode se ainda afirmar que esta actividade, iniciou-se com trocas comerciais organizadas na idade antiga e se desenvolveu na idade moderna e contemporânea com o desenvolvimento do capitalismo.

De facto, na idade antiga se recorria a utilização do sistema do inventário para controlar bens, assim como a utilização dos serviços dos inspectores para controlar as receitas e os gastos administrativos.

Na idade moderna com o desenvolvimento das trocas comerciais entre Oriente e Ocidente, o desenvolvimento comercial das Republicas e a criação das primeiras sociedades comerciais, apareceram os primeiros registos contabilísticos executados segundo sistema de partidas dobradas e consequentemente o aparecimento dos primeiros contabilísticos.

Porém na idade contemporânea, com a revolução industrial e o desenvolvimento do capitalismo industrial e financeiro com eles o sistema de mercado baseado na propriedade privada, no principio do «*laissez faire laissez passer*» e na evolução dos métodos de organização e gestão de empresas que actividade do auditor se desenvolveu, com objectivo de verificar e determinar a razoabilidade das contas e regulamentação das profissões.

No final do século XIX, os auditores deixaram progressivamente de efectuar aqueles trabalhos, começando a praticar a contabilidade e a auditoria como hoje são entendida. Isto surgiu devido sobretudo, ao grande incremento das empresas industriais e comerciais, as quais começaram a sentir a necessidade de implementar bons procedimentos Contabilísticos e eficiente medidas de controlo interno. Com isso auditoria acompanhou muito de perto a evolução empresarial, tendo alcançado não só uma enorme difusão como também um aperfeiçoamento bastante elevado.

A partir desse momento a actividade da auditoria passou a ganhar cada vez mais importância, espalhando-se de forma organizada por todos os países desenvolvidos, aparecendo em Portugal em 1972, com aplicação do decreto-lei nº 1/72, de 3 de janeiro que criou a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas e atribuiu aos revisores a competência para revisão legal de empresas e o exame das contas tendo em vista a sua certificação legal.

Actualmente a actividade do auditor ultrapassa mesmo os interesses de cada país na medida em que as organizações supranacionais como a União Europeia e a Organizações das Nações Unidas tem contribuído para o desenvolvimento e regulamentação da profissão, assumindo a comissão das comunidades Europeias a publicação do livro verde que se refere «*o papel , Estatuto e responsabilidade do Revisor Oficial de Contas na União Europeia* » com objectivo de desenvolver e dignificar a profissão de revisor, tendo em conta o seu interesse social.

Primeiramente convém referir que a palavra auditoria etimologicamente tem a sua origem no verbo «*audire*», do latim e que significa ouvir, o que conduziu á palavra auditor

do latim «*auditor*» que significa ouvinte. Isto porque nos primórdios os auditores tiravam as suas conclusões com base em declarações verbais. Todavia, hoje em dia, quando se refere simplesmente a «auditoria», pretende-se mencionar a que conduz a opinião independente e objectiva, expressa por profissional qualificado e necessariamente externo em relação a empresa.

De acordo com **João Loureço** (2000) na sua obra «*Auditoria Fiscal*», o termo auditoria é utilizado para designar missões de controlo e revisões em áreas da actividade económica, tendo em vista obter os dados necessários à tomada de decisões, planificação e controlo. Acrescenta-se ainda que, se trata de um conceito cuja aplicação é muito vasta, tendo-se destacado sobretudo nas áreas da actividade empresarial, em particular nas demonstrações financeiras.

Nos dicionários da língua portuguesa este termo é definido como sendo cargo do auditor, casa, lugar onde o auditor exerce as suas funções. Nos dicionários da língua francesa, é definido como (o regime daqueles que escutam um discurso), e enquanto que o termo auditor é definido como aquele escuta um discurso, uma leitura.

Nos dicionários da língua inglesa o termo auditoria «audit» significa (fazer anualmente um exame oficial de negócios). O dicionário de termos de marketing define auditoria como o exame analítico e pericial, que segue o desenvolvimento das operações de contabilidade até o balanço.

O dicionário de contabilidade define este termo como a tecnologia de Contabilidade que tem por objectivo a verificação ou a revisão de registos, demonstrações e procedimentos adoptados para a escrituração, visando avaliar adequações e veracidade das situações memorizadas e expostas.

Segundo o **Chaufaux Martial** (1987) a auditoria actualmente tem uma noção onipotente que estende para além do âmbito da empresa.

Para **Edward Stamp e Mourice Monitz**, (1999), a auditoria é «*um exame independente, objectivo e competencia de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade*».

Na opinião de **Moreno Carlos** a auditoria traduz-se, hoje «*num exame metodológico, formal e de mérito, de situações, operações, projectos, programas, acções e medidas, bem como de organizações e seus meios e sua utilidade social, e, evidentemente, de contas e*

demonstrações financeiras e também da qualidade da gestão, exame realizado em conformidade com normas, procedimentos e princípios técnicos geralmente aceites»

A auditoria tem como objectivo expressar uma opinião independente, objectiva e sustentada através de análise e avaliação, segundo métodos e técnicas próprias, do universo auditado, sobre a informação analisada reflecte ou não a situação real da organização. Neste sentido, encoraja a honestidade e a correcção por parte dos empregados, para além de possibilitar a retro— informação para o sistema e até medidas de correcção. Assim, a auditoria é utilizada como método de controlo. É um instrumento de controlo de gestão na medida em que diagnostica, compara, avalia, e ajuíza, propõe medidas e influência tomadas de decisões.

É de extrema importância a opinião do auditor apesar que não garante a viabilidade futura da empresa nem atesta sobre a eficiência ou eficácia da gestão dos negócios, de acordo com IFAC, através da **BATISTA COSTA**, (1998, P36).

Uma vez que o auditor expressa opinião independente, fundada em exame objectivo e competente, sobre as demonstrações financeiras representam de forma verdadeira e apropriada a situação financeira da empresa e o progresso desta, essa opinião é importante para o controlo porque apoia tomada de decisão e medidas correctivas.

O desenvolvimento e a evolução têm motivado a crescente necessidade de proporcionar aos utentes informação fidedigna, transparente e fiável acerca da situação patrimonial e financeira das empresas. Assim pode se dizer que toda a informação da organização tornou se objecto de auditoria.

Antigamente a auditoria estava ligada apenas ao aspecto de contabilidade mas com a globalização económica a auditoria tornou se um conceito mais generalizado desaccordo com objectivos expressamente visados. No entanto há uma variedade crescente de ramos de auditoria que podemos classifica lás e diferencia lás em;

a) Auditoria das demonstrações financeiras

Consiste num exame ás demonstrações financeiras com objectivo de expressar uma opinião sobre a conformidade, ou não, de acordo com critérios pré estabelecido e os princípios contabilísticos geralmente aceites. Esta auditoria normalmente é anual, cujos resultados são comunicados a uma vasta gama de utilizadores. É realizado por pessoal

Especializado, de competência reconhecida, não pertencente a organização uma vez que a independência em relação à administração devesse ser total.

b) Auditoria de conformidade

Consiste na verificação de cumprimento, pela organização auditada das condições regras e regulamento especificado por diversas fontes, quer por organismos públicos, quer por lei, regulamento ou contrato. Geralmente os resultados de uma auditoria deste tipo devem ser comunicados à autoridade quem estabeleceu os critérios a ser cumprida.

C) Auditoria operacional

Devido ao progressivo desenvolvimento das actividades empresarias, em termos de volume dimensão geográfica e complexidade, os auditores internos sentiram a necessidade de expandir as actividades para diferentes áreas operacionais, nomeadamente: compras, transportes, produção, controlo de qualidade, imobilizado corpóreo, controlo financeiro, marketing, entre outros. Trata-se portanto de uma auditoria que ultrapassa o âmbito de auditoria financeira. No entanto serve-se das técnicas para proceder ao controlo das actividades operacionais. Desta situação resultou a designação da auditoria das operações empresarias, que é um alargamento de auditoria interna.

A auditoria operacional é um conjunto de técnicas de apreciação nas operações empresarias, Tem como objectiva: auditar controlos operacionais (auditoria dos sistemas de informação de organização e dos métodos da direcção) , auditar a gestão (auditoria das condições de exploração e dos resultados), auditar a estratégia (ver a escolha e oportunidades das decisões)

- Auditoria geral - do tipo que afecta todos os elementos da entidade.
- Auditoria parcial - Refere-se a um ou a vários aspectos da entidade
- Auditoria permanente. é realizado ao longo do exercício e mais completa e eficaz
- Auditoria ocasional - é efectuada esporadicamente

D) Auditoria interna

o conceito de auditoria interna tem vindo a evoluir ao longo dos anos. De facto, inicialmente, cometia-se a auditoria interna, sobretudo, as funções de salvaguarda dos activos das empresas, a verificação dos cumprimentos dos procedimentos estabelecidos pela administração e a constatação acerca da credibilidade da informação financeira.

Também dava uma ênfase bastante grande á detecção de fraudes. Até aqui pode se ver que o trabalho de auditor era relativamente limitado cingindo se fundamentalmente a área contabilístico financeiro.

Por outro lado, muitas vezes o trabalho de auditor interno era visto como uma extensão do trabalho do auditor externo, sobretudo no sentido de proporcionar a este diversos tipos de análises, conferencias e verificações, de forma que os respectivos honorários finais pudessem sofrer uma redução.

A criação, em 1941, nos Estados Unidos, do «*Instituto of internal Auditors IIA*», foi determinante para o desenvolvimento da actividade dos auditores internos a nível mundial, porque este organismo agrupa membros espalhados pelo mundo.

O outro passo importante para a consolidação da auditoria interna foi dado em 1978, com a aprovação dos «*standards for the Professional practice of internal auditing*» em cuja introdução se define auditoria interna como uma função de apreciação independente, estabelecida dentro de uma organização, como um serviço para examinar, e avaliar as suas actividades.

O objectivo da auditoria interna é o de auxiliar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. Com esta finalidade a auditoria interna fornece análises, apreciações, recomendações, conselhos e informações respeitantes as actividades analisadas.

De entre varias funções cometidas á administração de uma empresa assume particular importância a que se refere a implementação de um sistema de controlo interno cujos principais objectivos devem visar assegurar: confiança e a integridade da informação; o cumprimento das politicas, planos, procedimentos e legislação aplicável; a custodia dos activos; a utilização económica e eficiente dos recursos; a realização dos objectivos e metas fixadas para as operações ou programas.

De acordo com **Carlos Baptista**, (2000), na sua obra de «*Auditoria Financeira teoria e pratica*», o trabalho de auditoria interna deverá abranger o exame e avaliação da adequação e eficiência do sistema de controlo interno, da organização e da qualidade de realização das tarefas que lhe foram atribuídas.

Para que os objectivos propostos sejam atingidos os auditores internos devem exercer as suas funções de forma independente em relação aos serviços da organização. Porque tal independência permite que os auditores realizem as suas tarefas de forma livre e objectiva.

Por tal razão entende-se que os auditores internos devem depender directamente da administração e não de qualquer Direcção. Os auditores internos deverão ser pois considerados como elementos do «*staff*» da administração sendo portanto aceitável que estes lhes dê uma orientação geral quanto ao âmbito do trabalho a desenvolver e as actividades a auditar

E) Auditoria externa

Segundo autor **Madeira e Marques**, no seu livro de «*auditoria e gestão*», salienta que auditoria externa surgiu como resposta a necessidades externas à gestão das unidades económicas. Tem como objectivo principal verificar se as demonstrações financeiras apresentam ou não de forma verdadeira e apropriada, a situação financeira e os resultados das operações do período a que respeitam de acordo com as normas e os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Nesta perspectiva, os pareceres emitidos pela auditoria externa destinam-se a dar credibilidade à informação financeira assim certificada por uma entidade idónea, independente, e imparcial junto de quantos possam ter interesse nas unidades económicas, tais como sócios ou accionistas, Estado, Bancos e outras instituições financeiras, fornecedores e clientes.

Dai resulta que a auditoria externa seja também frequentemente, identificada com a análise das contas e das demonstrações financeiras, e que por vezes, seja designada de «*auditoria financeira*.»

f) Auditoria da informação provisional ou prospectiva

De acordo com **Carlos Baptista**, (2000) na sua obra de «*Auditoria Financeira teoria e pratica*» Nos últimos anos cada vez mais tem vindo a ser considerado que a divulgação da informação financeira histórica, por parte das empresa não é suficiente para que os diversos utentes externos dessa mesma informação possam tirar conclusões validas sobre a viabilidade futura das empresas.

Passou pois a ser práticas correntes que, juntamente com os documentos de prestações de contas relatório da administração, demonstrações financeiras históricas e parecer dos auditores, sejam também facultadas informações previsionais mais ou menos detalhadas.

Esta situação passa se sobretudo com as grandes empresas cotadas nas bolsas de valores havendo legislações em diversos países, que a tal obrigam, sobretudo relacionada com:

- Inclusão no relatório anual da administração de dados sobre a evolução previsional da sociedade «artigo 66º do código das sociedades comerciais »;

- Inclusão de referências as actividades futuras das empresas e aos resultados que as mesmas se propõem atingir a quando da elaboração de prospectos relativos a aumentos de capital.

Mas podem surgir outras situações relacionadas com empresas cotadas ou não cotadas na bolsa em que a informação provisional que é facultada é de relevante importância para terceiros. Referimo-nos sobretudo ás seguintes situações:

- Analise de projectos de investimento,

- Estudo de tipo económico- financeiro destinados a viabilizar economicamente as empresas e a sanea-las de um ponto de vista financeiro, caso dos chamados «contratos de viabilizações, acordos de saneamento financeiro sistemas integrados de incentivos»,

- Avaliação do futuro das empresas após a tomada de qualquer uma das medidas referidas na línea anterior.

Também os auditores externos podem ser, muitas vezes confrontados com a necessidade de se debruçarem sobre o futuro provisional das empresas. De facto, sendo o princípios da continuidade um dos princípios contabilísticos geralmente aceites na elaboração das demonstrações financeiras

Históricas, o auditor externo poderá ser confrontado com a necessidade de avaliar se tal princípio foi ou não tido em consideração pela administração a quando da elaboração das contas anuais.

Quando porém, o auditor for chamado para dar opinião profissional e independente sobre informação financeira prospectiva deve estar consciente dos objectivos que devem ser atingidos após a realização do seu exame.

Assim os principais objectivos que o auditor deve atingir consistem em verificar: os pressupostos da administração em que se baseia a informação financeira prospectiva não são irrazoáveis; a informação financeira prospectiva esta devidamente, preparada na base dos pressupostos. Como é obvio, os auditores rodeiam se de muitos cuidados na redacção dos relatórios relacionados com informação financeira prospectiva.

g) Auditoria fiscal

Segundo ***Cabrito Loureiro (1999)*** «*auditoria fiscal*», a especificidade das matérias fiscais, a velocidade com que ocorrem alterações fiscais das mesmas a necessidade de rápida adaptação das empresas a evolução da fiscalidade de modo a poderem cumprir com eficiência e eficácia as obrigações fiscais, o peso financeiro da carga fiscal sobre as empresas as pesadas consequências do incumprimento fiscal, são algumas das questões que fazem com que a fiscalidade seja considerada uma área de risco e sobre a qual os dirigentes necessitam de estar actualizados e bem informados sendo inviável, muitas vezes dotar a empresa de recursos próprios capazes de responder com eficiência e eficácia á evolução da fiscalidade, então estas empresas recorrem a empresa de consultoria e auditoria que possui serviços ligados as áreas de auditoria e consultoria fiscal.

A auditoria fiscal aparece, assim com o objectivo de fazer um exame de situação fiscal da empresa tendo em vista o controlo da sua regularidade fiscal, assim como conhecimento dos erros e dos riscos que decorrem da pratica desses erros de forma a contribuir para uma melhor eficiência da gestão fiscal, dentro dos limites do quadro da legislação em vigor.

Ou seja, a auditoria fiscal tem por objectivo representar a verdadeira situação fiscal da empresa. Por tanto tornam se necessário averiguar a conformidade da informação financeira

Com os aspectos específicos da fiscalidade que se prendem designadamente com os princípios definidos pelas normas e doutrinas fiscais, a valorimetria, as normas de incidência, liquidação e cobrança as regras de retenção na fonte e de pagamento dos impostos e as obrigações contabilísticos e declarativas.

Em caso de divergências ou incumprimento deve medir os seus efeitos sobre a empresa e propor medidas correctivas. A auditoria fiscal deve também avaliar a capacidade da empresa para maximizar as possibilidades que a legislação fiscal lhes oferece.

h) Auditoria Social

A crescente importância dos aspectos sócias dentro das empresas tem levado a que em alguns países industrializados sobretudo nos Estados Unidos, Grã-bretanha e França se tenham começado a desenvolver desde do início da década de 70 estudos relacionados com a responsabilidade social das empresas, a qual se pode reflectir na deterioração que a mesma produz na qualidade de vida poluição, na qualidade dos seus produtos na confiança que inspira aos consumidores e aos seus accionistas minoritários etc.

A designação da palavra auditoria neste contexto não é pacífico. Em quanto que nos Estados unidos e Grã- bretanha se utilizam respectivamente as expressões auditoria social e auditoria da responsabilidade social, em França também se usa a expressão balanço social.

De qualquer forma a utilização da palavra auditoria a que referida não deve ser encarada como uma medida quantitativa, como acontece com a auditoria financeira.

i) Auditoria informática

Surgiu devido a crescente utilização de computadores no processamento das de versas operações das actividades empresarias e ao conseqüente desenvolvimento da auditoria da informática realizada por auditores internos e externos. Esta visa sobretudo avaliar a existência de sistema de controlo nos programas informáticos a sua implementação e a sua eficiência e não a aplicação das técnicas de auditoria desenvolvidas em ambiente informático tendo em vista um processo mais rápido e mais seguro da informação.

Citando **Carlos Baptista da Costa (2000)**, a auditoria informática tem por objectivo verificar se existem controlos apropriados, certificar que os mesmos estão implementados e proceder a avaliação da sua eficácia de forma a poder tirar conclusões sobre a performance de todo o sistema informático.

j) Auditoria estratégica

A rapidez com que a actividade empresarial se tem desenvolvido nos últimos anos levou todas as empresas, grandes e pequenas, a ter necessidade de definir estratégia que consiste um diagnostico da empresa evidenciando os seus pontos fortes e fracos e proceder a análise do meio envolvente efectuando uma listagem completa das oportunidades e das ameaças acrescenta ainda que a análise estratégica fundamente os seus conceitos nos seguintes aspectos. Objectivos, crescimento, actividade, domínio de actividade estratégica, gestão de carteira das actividades e manobras estratégicas.

k) Auditoria de gestão

A auditoria de gestão é uma técnica relativamente recente podendo ser entendida como um dos seguimento ou estação da auditoria operacional. As técnicas de auditoria de gestão cobre um aspecto bastante amplo de procedimento, métodos de avaliação politicas e tarefas sendo desenhadas para analisar, avaliar e rever o desempenho da empresa ou entidade em relação a um conjunto pré determinado «*standards*».

O objectivo da auditoria de gestão é o de verificar em que medida é que os recursos postos a disposições dos gestores estão a ser aplicados com maior economicidade, eficiência e eficácia ainda pretende medir e dar opinião sobre a rendibilidade das empresas.

3) Conceitos de Controlo

Uma actividade ou grupo de actividade são ditos controláveis por um indivíduo ou por uma equipa, se detiver os recursos, as competências e o poder necessário para influenciar significativamente os resultados.

De acordo com o dicionário da língua portuguesa controlar significa verificar, vigiar, fiscalizar, inspeccionar, ter sob o seu domínio, sob a sua vigilância. Controlar e tomar

previdências para que os planos sejam executados. Pode se definir o controlo como sendo o processo de garantia de forma que os objectivos sejam cumpridos.

MORENO, (2000) afirmou que o controlo se traduz numa actividade permanente, multiforme e complexas que exige elevado tecnicidade e profissionalismo abrange a actividade financeira, cobrir as deferentes etapas ou fases estender se aos diversos actos e operações em que ela se desdobra, debruçar se sobre a estrutura das organizações e sobre o seu funcionamento, sobre os seus recursos, custos, resultados, utilidade social.

Também necessariamente sobre o agir das pessoas físicas que nelas detém responsabilidade financeira, refere ainda este autor que tudo somado, permite lhe expressar a ideia de que o controlo e o reverso da medalha, e a outra face e o espelho, ou seja, é o exame da consciência, e o negativo da fotografia da actividade numa única palavra o controlo consubstancia a contar actividade da actividade financeira inserido na actividade de gestão e dela fazendo parte no controlo interno constituindo uma actividade autónoma no caso do controlo externo.

O controlo é qualquer acção compreendida pela gestão pelo conselho e outras entidades para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objectivos.

O controlo interno vem despertando interesse do mercado de capitais então essa atenção sinaliza que por trás de bons controlos podem existir indícios de valor para os accionistas e investidores.

2.1)Conceitos do controlo interno

Existe uma infinidade de definições de controlos internos. Destacam se as consideradas de relevância para o presente trabalho.

Segundo o grupo norte americano de identidades profissionais **COSO**⁴ « o controlo interno são processos operado pelo concelho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto a consecução de objectivos nas seguintes categorias»

⁴ Comité de Organizações patrocinadoras (committee of sponsoring organizations –treadway comission) sigla em ingles Coso, representa um grupo de entidades profissionais americanas entre elas. O instituto Americano de Contadores Publicos Certificados (AICPA) Associação Americana de Contabilidade (AAA), o Instituto de Auditores Internos (IIA) e o Instituto de Executivos Financeiros (FEI).

- Confiabilidade de informações financeiras
- Obediência, Compliance as leis e regulamentos aplicáveis
- Eficácia e eficiência de operações

Segundo **ARAÚJO, Francisco José** ⁵(2001) na sua obra de “ *A escrituração dos controlos internos e a independencia de da auditoria interna*” registra uma definição de controlo interno emitida pelo **AICPA** «Controlo interno compreende o plano de organização e conjunto coordenado dos métodos e medidas adoptados pela empresa, para salvaguardar o seu património, conferir exactidão e fidedignidade dos dados contabeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência as directrizes traçadas pela administração da companhia»

De acordo com **Franco e Mara**⁵ entendem o controlo interno como «*Todos os instrumentos da organização destinados a vigilância, fiscalizacao e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos em seu património*».

Pode se notar que os autores tendem a considerar o controle com grande utilidade para realizar avaliações do processo de gestão. Nos conceitos apresentados é notável a presença de aspectos directivos, económicos e financeiros. Logo existe pelas citações um forte vínculo entre o controlo interno e administração empresarial.

O profissional pouco afeito aos assuntos gerências e contabeis pode entender que as informações financeiras são dirigidas única e exclusivamente para o publico externo, podendo criar uma impressão de que elas atendem apenas aos interesses fora da organização.

Essa visão não seria completa pois a experiência indica que a informação financeira vinculada aos sistemas de controles internos e em especial ao sistema contabilidade, é amplamente utilizada pelos administradores do empreendimento. O facto de o processo

⁵ ARAÚJO, Francisco José de .**A escrituração dos controlos internos e a independência da auditoria interna**. Vitória –ES.COBRAI(Congresso Brasileiro de Auditoria Interna),1998.p.5

contabilidade servir de importante ponto de controlo para os gestores, também qualifica como ferramenta administrativo.

Mas ultimamente o crescimento da participação dos investidores institucionais nas empresas vem despertando um grande interesse mesmo por parte do mercado de capitais. Esse interesse sinaliza que por trás de bons controles pode existir indícios de valor para o accionista tanto e assim que importantes escritores desse mercado desabafam.

Fazer os sistemas de controlo interno das grandes empresas funcionar e o maior desafio com que nos defrontamos na década de 90.

Almeida, Marcelo Cavalcanti, (1996) na sua obra « *Auditoria um curso moderno e completo* » comenta o controle interno e a sua relação com o processo de geração de informação de contabilidade e gerências como se segue « *o controlo interna representa em uma organização o conjunto de procedimentos métodos ou rotinas com os objectivos de proteger os activos produzir dados contábeis confiáveis e ajudar administração na condução ordenadas dos negócios da empresa* »

O instituto de Auditores internos Audibra⁶ foca a eficácia empresarial em seu conceito de controlo a saber « *Controlos internos devem ser entendidos como qualquer acção tomada pela administração assim compreendida tanto a alta administração como os níveis gerências apropriados. Para aumentar a probabilidade de que os objectivos e metas estabelecidos sejam atingidos* »

Audibra reforça a ideia de vínculo do controlo interno como extensão e instrumentos de gestão, registrando elementos históricos: « *A expressão controlo interna passou a ser utilizada como um meio de distinguir os controlos originados dentro ou pela própria organização, daqueles de origem externa, como e o caso dos controlos impostos pela legislação.* »

Verifica se pois ainda que com os objectivos diferenciados, as definições de auditores internos e externos convergiram. Ambas visões explicitaram que a gestão precisa ser suportada por um bom e controlo interno o que pressupõe, uma boa estrutura de geração de

⁶ AUDIBRA- Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas brasileira para o exercício da auditoria interna**, 2ª edição. São Paulo. AUDIBRA, 1992, P.48

informação contábeis, para aumentar a probabilidade de alcance das metas ou no mínimo auxílio na condução até as mesmas.

A definição de **Audibra** expressa com maior evidência o vínculo entre controlo interno e o processo de gestão. Ao mencionar a expressão « *aumentar a probabilidade* » permite o entendimento de que o controlo interno pode auxiliar no alcance das metas mas não depende somente do controlo pois há factores que não são determinados pela administração do empreendimento.⁷ Essa definição não explicita um carácter exclusivamente formal para controlo interno quando se fala da expressão « *toda e qualquer acção* »⁸.

A definição do **Coso** apresenta um conteúdo explicativo e normativo importante, podendo ser amplamente adoptado por empresas no mundo que possuam vinculação com mercado accionario e por força da lei.

2.2 Interpretação do conceito de controlo interno

Pela sua amplitude, o conceito de controlo interno para ser correctamente compreendido, deve ser devidamente examinado quanto ao seu real significado, com base no conceito de controlo interno estabelecido pelo **Instituto Americano de contadores públicos Certificados**, já mencionados e a luz dos conhecimentos de administração.

Pela definição de controlo interno anteriormente exposta pode-se observar que inclui uma série de procedimentos bem definidos que, conjugados de forma adequada, asseguram a fluidez e a organização necessárias para a obtenção de algo papável.

O controlo tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objectivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, o controlo não é algo sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável.

⁷ assim como o analista financeiro adapta a demonstração financeira aos seus interesses, assim o faz o administrador. A experiência tem demonstrado que a informação interna é enriquecida por algumas outras métricas estatísticas e qualitativas e as informações evidenciadas são orientadas para contemplarem alguns padrões e normas societárias. Mas em essência a contabilidade e as informações utilizadas são praticamente as mesmas.

⁸ A passagem permite uma janela de ceticismo quanto aos padrões de controlo exclusivamente formalizados que, as vezes, órgãos reguladores imputam às empresas. pela definição de AUDIBRA « controlo interno » são distintos daquelas de origem externas, como é o caso dos controlos de impostos pela legislação.

Pela análise da definição de controlo interno podemos observar a existência de vários factores que necessitam ser clara e objectivamente expostos:

a)Plano de organização e o modo pelo qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma visão, adequada e balanceada, de trabalho, de forma que sejam estabelecidas relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas para a consecução dos objectivos da empresa , e de maneira de sejam definidas, claramente , as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis.

b). Métodos e medidas estabelecem os meios de comparação e julgamento para se chegar a terminado fim, mesmo que não tenham sido preestabelecidos formalmente. A empresa como um todo pode ser caracterizada como a conjunção de vários subsistemas. Cada um dos subsistemas por sua vez compõe se de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar registrar informações finais. O planeamento de um sistema, alem de resultados num sistema eficiente prático, económico e útil, deve levar em conta a definição de procedimentos especificamente destinados para promover o controlo sobre operações e actividades preferencialmente formalizadas através de manuais.

c) Protecção do património compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da empresa. A definição e estabelecimento de independência das funções da execução operacional (custodia, controlo e contabilização dos bens patrimoniais conjugadas a um sistema de autorizações de acordo com as responsabilidades e riscos) possibilitam eficiente e salutar meios de salvaguardar os inter reses da empresa.

d) Exactidão e fidedignidade dos dados contabeis correspondem a adequada precisão e observância aos elementos disposto na contabilidade classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas. Seguida da existência de um plano de contas que facilite o seu registro, preparação e contabilização em tempo hábil, a utilização de um manual descritivo do uso das contas conjugadas a definição de procedimentos que possibilitem a analise, a conciliação e a solução tempestiva de quaisquer divergências são elementos significativos para a expressão da fiel escrituravam contabil.

e).Eficiência operacional compreende a acção ou força a der posta em pratica nas transacções realizadas pela empresa. A definição de adequado plano de organização aliada aos métodos e procedimentos bem defendidos. Assim como a observação de normas

salutares no cumprimento de deveres e funções com a existência do pessoal qualificado, treinando para desenvolver suas actividades e adequadamente supervisionado por seus responsáveis tendem a implementar a desejada eficiência nas operações.

f).Políticas administrativas compreendem o sistema de regras relativas a direcção dos negócios e a prática dos princípios, normas e funções para obtenção de determinados resultados. As políticas representam as guias de raciocínio, planejadadas para a tomada de decisões em níveis inferiores e aplicáveis as situações repetitivas, de forma a canalizar as decisões para os objectivos que afectam tanto o comportamento da organização ‘ politica estratégias ‘ quanto as regras de trabalho ‘ politicas operacionais ‘

Pela descrição dos factores acima mencionado, fácil pode compreender que todos os itens se inter influenciam de forma acentuada. Esses elementos pela importância intrínseca de cada um, são de tal forma essências para um controle interno adequado. As políticas operacionais são fundamentais ao planejamento e operação dos sistemas e estes por sua vez flúem segundo o arranjo organizacional definido.

Dentro de uma visão sistemática da empresa, e fácil compreender que mesmo com sistemas e políticas adequadamente planejados, a eficiência administrativa será comprometida se a empresa não dispuser de um quadro de pessoal adequadamente dimensionado capaz eficiente e motivado.

Dessa forma podemos atestar que o controlo interno, compreende todos os meios planejados numa empresa para derijir, restringir, governar e conferir suas actividades com propósito de fazer cumprir os seus objectivos. Os meios de controlo incluem mas não se limitam a: forma de organizações, politicas, sistemas procedimentos, instruções, padrões, cometes, plano de contas, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios , registros, métodos, projectos, segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, conciliação, analise, custodia, arquivo, formulários, manuais de procedimentos refinamento , carta de confiança.

2.3) Tipos de controlo interno

Segundo, **Georgina Morais e Isabel Martins** no livro de « *auditoria interna*», um sistema de controlo interno bem desenvolvido pode incluir o controlo orçamentário, custos – padrões, relatórios operacionais periódicos, análise estatísticas, programas de treinamento

do pessoal e inclusive a auditoria interna. Podem também por conveniência, abranger actividades de outros campos, como por exemplo estudo de tempos e movimentos e controle de qualidade. O controlo interno auxilia pois que as operações de uma empresa sejam eficientes

Segundo **American Institute of Certified Public Accountants** (AICPA) no seu livro de « *Statement on Auditing Procedure n° 54 que se intituled the auditor's study on evaluation of internal control* » caracteriza o controlo interno, em sentido lato, em dois grandes tipos de controlo.

2.3.1) Controlo interno administrativo, o qual inclui , embora não se limite, o plano de organização e os procedimentos e registos que se relaciona com os processos de decisão e que conduzem a autorização das transacções pela administração. Tal autorização é uma função de administração directamente associada com a capacidade de alcançar o objectivo da organização sendo o ponto de partida para o controlo contabilístico sobre as transacções.

2.3.2) Controlo interno contabilístico o qual compreende o plano da organização e os registos e procedimentos que se relacionam com a salvaguarda dos activos e com a confiança que inspiram os registos contabilísticos de modo a que , consequentemente, proporcionam uma razoável certeza de que: as transacções são executadas de acordo com uma autorização geral ou especifica da administração, os registos contabilísticos dos activos são periodicamente comparados com esses mesmos activos sendo tomadas acções apropriadas sempre que se encontrem quaisquer diferenças.

O controlo interno administrativo não influi, em principio nas demonstrações financeiras ao contrario do que acontece com o controlo interno contabilístico o qual podendo afectar significativamente os registos contabilísticos e consequentemente as demonstrações financeiras finais, deve merecer uma atenção muito especial quer de auditor interno, quer do auditor externo.

Existem determinados elementos fundamentais a ter em atenção quando se estabelece um sistema de controlo interno, como sejam a definição de autoridade e delegação de responsabilidades, segregação, separação ou divisão de funções, o controlo das operações, a numeração dos documentos e a adopção de provas e conferencias independentes.

A definição de autoridade e delegação de responsabilidade dentro de uma empresa – que tem como objectivo fixar e limitar, dentro do possível, as funções de todo o pessoal – deve ser variável e flexível numa pequena empresa ao contrario do que acontece numa media e grande empresa onde tais factos devem ser estabelecidos através de um organigrama, de um manual de descrição de funções, de um manual de políticas e procedimentos contabilísticos e de um manual das medidas de controlo interno.

A segregação, separação ou divisão de funções tem fundamentalmente a ver com o facto de a função contabilistas a função operacional devem estar de tal modo separadas de forma a que não seja possível uma pessoa ter o controlo físico de um activo e, simultaneamente, ter a seu cargo os registos a ele inerentes (se por exemplo o senhor A for o responsável pela custódia ou guarda das existenciais, o registos contabilísticos das mesmas devem estar a cargo do senhor B).

por outro lado e como consequência o senhor C devera efectuar periodicamente contagens físicas das existências e compara - la com os respectivos registos. A segregação de funções tem a ver não só com empregados de secção diferentes mas também com empregados da mesma secção, como ainda com o facto de nenhum, empregado deve ter a possibilidade de ser o responsável de uma operação desde o seu inicio ate ao seu termo.

A rotação periódica dos empregados de cada secção entre se e outra forma de se atingir o objectivo enunciado. O controlo das operações tem fundamentalmente a ver com as sequencia das mesmas, ou seja o ciclo autorização / aprovação execução registos custódia, de acordo com os critérios estabelecidos.

Exemplificando este ciclo para o caso de venda a credito contacta se que a autorizada e dada pela administração quando estabelece a politica da empresa para a realização de tal tipo de vendas. A aprovação das vendas terá de ser dada quer pelo director administrativo-financeiro quer pelo director comercial, com base na ordem de compra. A execução da venda esta a cargo da secções de facturação (que emite a correspondente factura) e de expedição (que faz expedir a mercadoria vendida). O registo da venda esta a cargo da secção de contabilidade ao debitar a conta do cliente e ao creditar a conta de venda (e também a correspondente conta de imposto se aplicável). A custódia do activo resultante da venda efectuada estará a cargo da secção de tesouraria que terá em seu poder um exemplar da factura (ou o recibo) aguardando a data de proceder a respectiva cobrança.

A numeração sequencial e tipográfica de todos os documentos (factura , recibo, ordens de compras, guias de entrada em armazém, listas ou talões de contagem , etc.,etc) existentes na empresa e um outro factor de controlo bastante importante uma vez que possibilita detectar quaisquer utilizações menos apropriadas dos mesmos (1) se por qualquer motivo um documento for anulado depois de preenchido não deve ser destruído mais sim arquivado em local próprio como prova da sua não utilização.

Por lado deve haver um controlo numérico de todos os documentos recebidos da tipografia de modo a que a sua entrada ao serviço se de forma sequencial. A adopção de provas e conferências independentes tem como objectivo não só actuar sobre o sistema implementado como também sobre o trabalho que cada pessoa executa de forma a se obter o mínimo de erros possível.

Finalmente deve referir se que quando qualquer empresa atingir uma dimensão razoável deve ter nos seus quadros um ou mais auditores internos uma vez que uma das suas funções primordial será a de avaliar a eficácia quer do controlo interno administrativo quer do controlo interno contabilísticos.

2.4) Objectivos do Controlo Interno

O conceito a interpretação e a importância do controlo interno envolvem imensa gama de procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução de determinado fim ou seja controlar.

Segundo **William Attie** na sua obra Atlas de «*Auditoria interna*» em regra geral, o controlo interno tem quatro objectivos básicos: a salvaguarda dos interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade das informações e relatórios, financeiros e operacionais; estímulo a eficiência operacional; aderência às políticas existentes.

2.4.1) Salvaguarda dos interesses da empresa

O objectivo do controlo interno relativo á salvaguarda dos interesses refere-se á protecção do património contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidade.

Uma empresa dispõe de bens, direitos e obrigações que se encontram divididos por diversos departamentos e sectores que cuidam individualmente da parte que lhes cabe. De. A tesouraria, por exemplo controla os saldos bancários, entradas e saídas de numerário. O

sector de pessoal é o responsável pelo cálculo e controlo da folha de pagamento, assim como pelo recolhimento dos encargos sociais. Como se vê, por esses exemplos, a empresa dispõe de enorme gama de actividades que requer especialização, conhecimento e entendimento de forma que sejam conduzidas dentro de padrões adequados, minimizando a possibilidade de perdas e riscos.

Os principais meios que podem dar o suporte necessário á salvaguarda dos interesses são os seguintes:

- b)Segregação de Funções:* estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Ninguém deve ter sob a sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação. Cada uma dessas fases deve, preferencialmente, ser executada por pessoa e sectores independentes entre si.
- c)Sistema de autorização e aprovação:* compreende o controlo das operações *através* de métodos de aprovação, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos. A medida do possível a pessoa que autoriza não deve ser a que aprova para não expor a risco os interesses da empresa.
- d)Determinação de funções e responsabilidades:* determina para cada funcionário a noção exacta de suas funções, incluindo as responsabilidades que compõem o cargo. A existência de organigrama claros determina linhas de responsabilidades e autoridades definidas por toda a linha hierárquica.
- e)Rotação dos funcionários:* corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho; possibilita reduzir as oportunidades de fraudes e resulta , geralmente , em novas ideias de trabalho para as funções .
- f) Carta de fiança:* determina aos funcionários que em geral lidam com valores e responsabilidade pela custódia dos bens e valores, protegendo a empresa e dissuadindo, psicologicamente, os funcionários em tentação. De acordo com as circunstâncias pode-se utilizar seguro fidelidade, isolada ou conjuntamente á carta de fiança.
- g)Manutenção de contas de controlo:* indica a exactidão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários, permite a realização de confrontação permanente entre os saldos detalhados e o saldo sintético e a aplicação de procedimentos de comprovação da exactidão dos registos.

h)Seguro: compreende a manutenção de apólice de seguros, a valores adequados de reposição, dos bens, valores e riscos a que esta sujeita a empresa.

i)Legislação: corresponde á actualização permanente sobre a legislação vigente, visando diminuir riscos e não expor a empresa ás contingências fiscais e legais pele não- obediencia aos preceitos actuais vigentes.

j)Diminuição de erros e desperdícios: indica a detenção de erros e desperdícios na fonte; normalmente essas falhas são originais devido a controlos mal definidos, falta de controles, copias e vias, excessivas etc. A divisão racional do trabalho, com a identificação clara e objectiva das normas, procedimentos, impressos, arquivos e numero de subordinados compatível, fornece condições razoáveis que permitem supervisão suficiente e consequentemente, prevenir-se contra ocorrência de erros e desperdícios.

k)Contagens físicas independentes: corresponde a realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoal independente ao custodia, visando maximizar o controlo físico e resguardar o interesse da empresa.

m)Alçadas progressivas: compreende o estabelecimento de alçadas e procurações de forma escalonada, configurando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades. A utilização de alçadas progressivas, com dupla assinatura de pessoas independentes entre si fornece maior segurança a empresa, permitindo que as principais decisões, de acordo com riscos e valores envolvidos, fiquem canalizados junto aos principais administradores.

2.4.2))Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contabeis financeiros e operacionais

O objectivo de controlo interno relativo a precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contabeis, financeiros e operacionais compreende a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias genericamente para administrar e compreender os eventos realizados na empresa.

Uma empresa necessita constituir, para si, sistemas que lhe garantam conhecer os actos e eventos ocorridos em cada um dos seus segmentos. Os efeitos ocorridos através da realização de cada acto devem ser escriturado e levados, em tempo hábil, ao conhecimento dos administradores.

Um fluxo financeiro é projectado com base em factos reais e factos estimados. O sector de cobrança necessita conhecer dia a dia os valores a receber dos clientes, indicando-os nominalmente. O sector de vendas precisa conhecer rapidamente os produtos disponíveis em stoks, por vezes, a próxima produção.

Pelos exemplos descritos, vemos que a empresa necessita de informação que possam auxiliar administração dos negócios e que possibilitem entendimento uniforme da informação. A informação só tem validade a partir do momento em que é exacta, confiável e oportuna; dessa forma, precisa basear-se em dados verídicos, informados tempestivamente.

Os principais meios que possibilitam dar o suporte necessário á precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contabeis, financeiros e operacionais são os que seguem:

a) Documentação confiável: corresponde á utiliza de documentação hábil para registro das transacções. A utilização de provas independentes serve para comprovação, mais segura de que as operações e os registros estão de forma exacta.

b) Conciliação: indica a precisão ou diferenças existentes entre as diversas fontes de informação, visando á manutenção equilibrada entre estas e a eliminação tempestiva de possíveis pendências.

c) Analise: objectiva a identificação da composição analítica dos itens em exame, de forma a possibilitar a constatação de sua constituição.

d) Plano de contas: compreende a classificação dos dados da empresa dentro de uma estrutura formal de contas, com a existência de um plano de contas bem definidos. A existência de um manual de contabilidade, acrescido do procedimento de uso das contas, fomenta a classificação e a utilização adequadas de cada conta.

e) Tempo hábil: determina o registro das transacções dentro do período de competência e no menor espaço de tempo possível. O desenvolvimento aplicação de um sistema de corte permanente (curt-off) visam identificar o adequado registro em seu período de competência.

f) Equipamento mecânico: A utilização de equipamento mecânico visa facilitar e agilizar o registro das transacções, fomentando a divisão de trabalho. A adaptação

de meios de registo mecânico ou electrónico deve ser feita de acordo com as características e necessidades da empresa.

2.4.3) Estimulo a eficiência operacional

O objectivo do controlo interno relativo ao estímulo á eficiência operacional determina prover os meios necessários á condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e acção tempestiva e uniforme.

As inúmeras tarefas praticadas pelos diversos sectores de uma empresa necessita de uma linha mestra de raciocínio e de conduta. Cada um dos segmentos tem suas particularidades e cada individuo precisa conhecer sua tarefa, para que a totalidade mova a empresa como um todo.

A empresa dispõe de politicas que estabelecem procedimentos para cada sector. Se há uma politica de crédito é preciso que seja comunicada a fim de que possa ser praticada. Se o funcionário tem de lidar com uma máquina específica é necessário que lhe seja fornecido o treinamento adequado. Se há funcionários com falhas pessoais, é necessária comunicação que possibilite correcção dessas falhas.

Cada um desses exemplos implica o estabelecimento de regras para que se possa permitir um desenvolvimento suave e harmónico de toda a empresa, e possibilitar maior eficiência na forma em que se desenvolvem as operações.

Os principais meios que podem prover suporte ao estímulo a eficiência operacional são os que seguem:

a) Selecção: possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas.

b) Treinamento: possibilita a capacitação do pessoal para actividade proposta; dele resultam melhor rendimento, menores custos e pessoal atento e activo á sua função.

c) Plano de carreira: determina a politica da empresa ao pessoal quanto as possibilidades de remuneração e promoção incentivando entusiasmo e a satisfação do pessoal

d) Relatórios de desempenho: compreendem a identificação individual de cada funcionário; indicam suas virtudes e deficiência e surgem alternativas necessárias ao aperfeiçoamento pessoal e profissional.

e) Relatórios de horas trabalhadas: possibilita a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal e indica mudanças necessárias ou correcção de metas de trabalho,

f) Tempos e métodos: possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das actividades e regulam possíveis ineficientes do pessoal.

g) Custo – padrão: permite o acompanhamento permanente do custo de produção dos bens e serviços produzidos, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção.

h) Manuais internos: sugerem clara exposição dos procedimentos internos; pratica uniforme, normalização de eficiência dos actos e previnem a ocorrência de erros e desperdícios;

i) Instruções formais: indicam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal evitando interpretações dúbias, mal entendidos e a possibilidade de cobranças e follow-up tempestivos.

24.4). Aderência as politica existentes

O objectivo do controlo interno, relativo a aderência as politicas existentes, é assegurar que os desejos da administração definidos através de suas politicas e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal.

Os principais meios para a aderência as politica existentes são:

a)Supervisão: a supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal, corrigindo se rapidamente possíveis desvios e duvida decorrentes da execução das actividades. A medida do possível, a estrutura da empresa precisa permitir numero de funcionarmos em extinção compatível que possibilite efectiva supervisão. Quando não são aplicados os procedimentos de controlo adequados, a eficiência do sistema passa a depender em grande parte da supervisão exercida.

b) Sistema de revisão e aprovação: indica através de método de revisão e aprovação, que políticas e procedimentos estão sendo adequadamente seguidos.

c) Auditoria interna: possibilita a identificação de transacções realizadas pela empresa que estejam em consonância com as políticas determinadas pela administração.

3) Princípios e (normas geralmente aceites) fundamentais de controlo interno

De acordo com **Manuel Sotto Serrano**, os princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA), são conjuntos de normas e convenções que guiam ou orientam os contabilistas na preparação das demonstrações financeiras.

Os PCGA tiveram a sua origem nos EUA (devido a emigração de ingleses para os EUA) nos anos 30.os PCGA podem incluir certas praticas que sejam mundialmente seguidos ou que é comum na literatura contabilística e podem ser classificados em:

a) Básicos – subsistem durante longos períodos. São os fundamentos do processo contabilísticos (são princípios estáveis e não de fácil mudança)

b) Gerais – relaciona-se com a forma como a informação financeira é apresentada. Determinam os métodos de relatar os acontecimentos no processo da contabilidade financeira.

c) Detalhes - aplicam-se a determinado tipo de operações e podem modificar-se de acordo com as situações (são utilizados para implementar os princípios básicos).

Em Portugal, só após 1974 começaram a surgir organismos profissionais relacionados com actividade contabilística. Apenas em 1977, com o primeiro POC, se estabeleceu o primeiro conjunto de princípios da contabilidade.

3.1) Harmonização contabilística a nível internacional (IASC, CEE, OCDE)

O crescente incremento das relações internacionais a nível económico e comercial, com a implantação de empresas originárias de um país noutros países conduziu a que nos últimos anos se começasse a assistir a uma harmonização das normas contabilísticas dos diferentes

países. para fazer comparações das demonstrações financeiras de empresas pertencentes a dois países , as informações apresentadas deve ser elaboradas com base em critérios uniformes.

Existem vários organismos, de profissionais e não profissionais, que debruçam sobre a harmonização contabilística, entre os quais se destacam a EU, o IASC, a OCDE, a ONU, a IFAC, etc.

3.2) União Europeia (EU) EX-CEE

Tem vindo a publicar diversas directivas que «são recomendações com carácter obrigatório» relacionadas com actividade empresarial. Para que essas normas entrem em vigor em cada membro deve ser aprovadas pelos respectivos parlamentos. De entre tais Directivas relacionadas com o direito das sociedades destacam se a 4º e a 7º directiva.

- A 4º directiva aprovada em 1978 em concelhos de Ministros em CEE, tem como objectivo básico atingir algum grau de harmonização na preparação, apresentação, auditoria e publicidade das contas anuais das S.A.R.L, excluindo bancos e companhias de seguros que estão sendo preparadas directivas especiais.

. A 7º directiva, aprovada em 1983 trata essencialmente em contas consolidadas com as seguintes secções: condições para preparação das contas consolidadas, relatório anual, auditoria das contas, publicações , disposições transitórias e anuais.

3.3) International Accounting Standards Committee (IASC)

A comissão de Norma internacionais de contabilidade foi fundada em 1973, tem como objectivos, «formular e publicar no interesse publico normas de contabilidade a serem observadas na apresentação das demonstrações financeiras a nível mundial» e a «trabalhar de uma forma global para a melhoria a harmonização das regras, normas de contabilidade e procedimentos relativos á apresentação das demonstrações financeiras.»

O IASC procura estudar o que cada país vai produzindo e Harmonizar a nível internacional, devido a globalização das economias, emitindo para tal normas internacionais de contabilidade (NIC).

Os membros do IASC , assumiram a obrigação de apoiar o trabalho deste organismos publicado nos respectivos países, cada uma das normas internacionais de contabilidade (NIC), aprovados pelo conselho e usando os melhores esforços para:

- Assegurar que as demonstrações financeiras publicadas estejam de acordo com a NIC em todos os aspectos relevantes e divulgar tal conformidade,
- Persuadir os governos e os organismos que emitem normas a que as demonstrações financeiras publicadas estejam de acordo com as NIC em todos os aspectos relevantes,
- Persuadir as autoridades que controlam os mercados de valores e as comunidades industrial e empresarias a que as demonstrações financeiras publicadas estejam de acordos com as da NIC, em todos os aspectos relevantes e divulgar tal conformidade,
- Assegurar que os auditores estejam convencidos de que as demonstrações financeiras estão de acordos com as da NIC, em todos os aspectos relevantes.
- Encorajar a aceitação e observância das NIC, a nível internacional.

3.4) Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE)

Tem como objectivo a publicação de informação, melhorar a transparência das actividades multinacionais. Graças a comunicação de um conjunto de dados sob, uma forma própria para melhor informar o público. Tenta – se encorajar uma melhor comparabilidade e uma maior harmonização das contas e dos relatórios em toda a área da OCDE, tentam:

- Efectuar trocas regulares de informação e ideais sobre as evoluções internacionais e nacionais que intervenham no domínio contabilístico;
- Reunir os principais problemas encontradas para harmonizar as noções contabilísticas e torna-las comparáveis,
- Levar estes problemas juntos dos organismos nacionais e internacionais de normalização contabilística;

- Examinar os novos esforços que possa ser feitos para evitar que não se atrase o processo de harmonização.

4) Relação de controlo interno com auditoria interna

Segundo o **Instituto de Auditores de New York**, pode se definir auditoria interna como uma actividade de avaliação independente dentro da organização, para a revisão da contabilidade, finanças e outras operações como base para servir á administração. É um controlo administrativo que mede e avalia a eficiência de outros controlos.

O objectivo geral da auditoria interna é assessorar a administração no desempenho eficiente de funções, fornecer análise , avaliações, recomendações e comentários sobre as actividades auditadas.

A finalidade da revisão do sistema de controlo interno estabelece certeza razoável de que os objectivos da organização são cumpridas de maneira eficiente e económica e assegurar que os objectivos dos mesmos foram atingidos.

Pelo exposto, vemos que enquanto a auditoria independente se preocupa com o controlo interno , quanto aos possíveis efeitos que pode acarretar ás demonstrações financeiras, base para emissão de um parecer, o auditor interno tem sua óptica voltada para o que ele representa á organização, de forma a possibilitar o desenvolvimento harmónico, seguro e adequado de todas as acções e permitir o reflexo aos sectores e pessoal interessado nas informações.

Para atingir este objectivo, o auditor interno, executa as seguintes funções: avalia a eficiência e a aplicação dos controlos da contabilidade, financeiros e operacionais, verifica se estão cumpridas correctamente, as políticas, os procedimentos e os planos estabelecidos examina o grau de confiabilidade da informações de contabilidade e outras obtidas dentro dentro das organizações; avalia a qualidade de desempenho das tarefas delegadas.

Pelas simples observações dos objectivos e funções da auditoria interna mencionados, verifica-se o importante papel desempenhado em termos do exame, fortalecimento e constante melhoria de controlo interno.

5) Custo e benefícios de implementação de controlo interno

O custo de controlo interno não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter. Isso quer dizer que os controlos mais sofisticados (normalmente mais onerosos) devem ser estabelecidos para transacções de valores relevantes enquanto os controlos menos rígidos devem ser implantados para transacções menos importante.

6) Limitação do controlo interno

O estabelecimento e a manutenção de um sistema de controlo interno é uma das mais importantes responsabilidades da administração de qualquer empresa. No entanto pode afirmar-se que o facto de existir um sistema implementado não significa que o mesmo esteja operativo. E mesmo que esteja operativo podem não ser atingidos os objectivos enunciados. Por outras palavras podemos dizer que o facto de existir a ser actuante um bom sistema de controlo interno não significa que a empresa esteja completamente imune a situações tão diversas como as de ocorrências de erros, irregularidade, fraudes, etc.

De acordo com **Carlos Baptista Da Costa** na sua obra « auditoria financeira» (1998 pag. 171) há diversos factores que limitam o controlo interno, nomeadamente:

-a) Falta de interesse por parte da administração na manutenção de um bom sistema de controlo. Muitas vezes de que se possa pensar, acontece ser a própria administração a não se sentir motivado a implementar integralmente um bom sistema de controlo interno uma vez que pretende que não seja atingido um dos objectivos do mesmo (a confiança e a integridade da informação).

b)A dimensão da empresa A implementação de um bom sistema de controlo interno é mais difícil numa empresa com pouco pessoal do que uma empresa onde o numero de trabalhadores seja significativamente maior.

Na realidade a segregação de funções será muito mais deficitária de atingir no primeiro caso do que no segundo. Não obstante existem alguns procedimentos básicos que podem ser seguidos mesmo no caso de empresas com um numero muito reduzido de trabalhadores, como por

exemplo a numeração sequencial tipográfica dos documentos , pagamentos aprovados pelo gerente e apenas efectuados através dos bancos , aposição de um carimbo de “pago” em todos os documentos que suportem um pagamento, etc.

c) relação de custo / benefícios

A implementação de qualquer sistema de controlo interno implica necessariamente que a empresa incorra em custos, os quais se avolumarão á medida que se pretende refinar o sistema. Há então que ter em atenção se o custo para a implementação do sistema não será superior ao benefício que se espera obter. Por outras palavras poderá ser preferível correr o risco da não existência de determinadas medidas de controlo interno se verificar que não se justificam as vantagens delas resultantes.

d) Existência de erros humanos, conluio e fraudes

Se as pessoas que trabalham numa empresa (e sobretudo aquelas que exercem funções de maior reponsabilidade⁹ não forem razoavelmente competentes e moralmente integras, o sistema de controlo interno, por mais sofisticados que seja, será forçosamente falível.

A competência das pessoas pode ser afectada não só pela negligencia, falta de cuidado e distracção posta na execução das suas tarefas como também pela não compreensão das instruções e pela pratica de erros de apreciação e de julgamento.

A falta de integridade moral pode conduzir ao conluio (seja interno com colega da empresa ou externo, com um fornecedor por exemplo) e consequentemente á pratica de actos fraudulentos os quais são, geralmente, tanto mais difíceis de detectar quanto mais os intervenientes se encontrarem em posições hierárquicas superiores. Contudo, estes aspectos negativos são muito mais propícios de acontecerem numa empresa com um fraco controlo interno de que numa situação inversa. pode pois dizer-se que um bom sistema de controlo interno actua como dissuasor á ocorrência de irregularidade e fraudes.

e)As transacções pouco usuais

Um sistema de controlo interno é geralmente implementado para prever transacções correntes. Assim sendo, acontece muitas vezes que as transacções pouco usuais escapam a qualquer tipo de controlo.

f) Utilização da informática

A crescente utilização de meios informáticos, com eventuais possibilidades de acesso directo a ficheiros, constitui importante factor a ter em consideração aquando da implementação de um sistema de controlo interno.

7) Formas de recolher e de registar um sistema de controlo interno

Na realização de uma auditoria o objectivo principal é a emissão de um parecer sobre as demonstrações financeiras. Para auditores externos não é indiferente que a empresa tenha um bom ou mau sistema de controlo interno.

Na perspectiva da **5ª norma de auditoria do AICPA**, refere que tem de haver um estudo apropriado do controlo interno existente, bem como a determinação do seu grau de eficácia torna – se então necessário proceder ao levantamento do controlo interno, para tal os auditores externos devem começar por analisar: os organigramas; o manual de descrição de funções, os manuais de políticas e procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno; outras informações relacionadas com o controlo administrativas e contabilísticos (ordens de serviços, comunicação internas).

O auditor externo deve ainda completar as informações recorrendo a entrevistas com responsáveis das secções e quando necessário com os próprios executantes das tarefas, observar a forma como as tarefas são executadas e como a documentação é tratada.

Segundo **Carlos Baptista da Costa** livro de «auditoria financeira», , refere que ao efectuar uma auditoria é fundamental ficar com provas «audit evidence» do trabalho realizado. Há quatro formas de registar um sistema de controlo interno, as quais podem ser através de questionários padronizados, narrativas, fluxogramas e de forma mista.

A) **Questionários padronizados** é um conjunto mais um menos extenso de procedimentos contabilísticos e de medidas de controlo interno, que se estejam em efectividade numa empresa minimamente organizada.

Existem questionários padronizados gerais de acordo com ramos de actividades das empresas (indústrias, comerciais , serviços, etc.). As áreas cobertas serão todas existentes na

empresa (meios monetários, compras, recepção e contas e letras a pagar, etc.). Cada procedimento tem 3 hipóteses de respostas (sim, não, não aplicável). Esta forma de registo é menos vantajosa por falta de visão global e rápida que proporciona. No entanto são muito importantes pelas ideias de organização que conseguem transmitir.

b) Narrativas são uma descrição detalhada dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno existentes em cada uma das diversas áreas operacionais da empresa.

Fluxogramas - é uma forma de representação gráfica que se socorre de vários símbolos para apresentar os diversos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno.

Existem dois tipos de fluxogramas o horizontal e o vertical. O horizontal dá maior ênfase às secções, enquanto que o vertical dá maior ênfase aos documentos. Esta técnica de registo é preferível em relações às anteriores, uma vez que pode, representar de forma clara, simples e concisa qualquer esquema por mais complexo que seja, (o horizontal apresenta com mais clareza e num espaço mais reduzido os procedimentos seguidos em cada uma das áreas operacionais).

Tem como desvantagens o facto de não ser de fácil preparação e exigir o conhecimento de técnicas muito específicas.

d) Forma mista (fluxogramas mais narrativas) – a necessidade de registar um sistema em forma mista, resulta de facto de por vezes é difícil representar uma operação através de fluxograma (pode ser confuso). A base do registo é o fluxograma quando sucede que se torna necessário representar uma operação complexa.

8) Avaliação de um sistema de controlo interno através de realizações de testes de controlo

Quando o auditor, procede ao levantamento e ao registo do sistema pode de imediato constatar se o mesmo for ou não adequado. No primeiro caso levantamento terá forçosamente que testar o sistema para concluir que, sendo adequado, está efectivamente em funcionamento. Para tal realiza os testes de conformidade. No segundo caso registo devem – se efectuar testes de conformidade com menor profundidade e depois passar então para os testes substantivos. Em seguida seleccionam –se as operações ou procedimentos a ser

testados tendo em atenção que as amostras seleccionadas devem representar a totalidade do universo.

Quando se realiza um teste de conformidade e se detectam sistematicamente desvios ao sistema que era suposto estar implementado então não há vantagem em aprofundar esse teste uma vez que a probabilidade de tal continuar a acontecer é grande. O auditor externo tem que se assegurar de que o sistema de controlo interno se mantém operativo durante todo o exercício, uma vez que o seu parecer sobre as demonstrações financeiras faz referencia á posição financeira no final do ano e aos resultados das operações do ano. Os testes de conformidade não deverão incidir sobre um mas sim sobre vários períodos.

Cada um dos testes de conformidade só deve ser escrito depois de se efectuar o levantamento e o registo do sistema de controlo interno. Daqui se pode concluir que não existem testes padronizados, embora existem alguns procedimentos básicos que são de aplicação a qualquer empresa, e que devem ser complementados segundos a situação específica de cada empresa.

Capítulo 3: O controlo interno, seu reflexo na tomada de decisões na empresa Cafés de Cabo Verde

1: CARACTERIZAÇÃO GERAL DE EMPRESA CAFÉS DE CABO VERDE

Juridicamente a empresa cafés de cabo verde, de acordo com o BOLITIM OFICIAL nº 12 II SÉRIE de Janeiro do ano 2000 é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Com cessão de quotas unificadas, aumento de capital, alteração parcial do contrato.

De acordo com a escritura pública lavrada em 30 de Novembro do ano 2004, fls 28V / 31V do livro de notas nº 79/c; há uma sessão de quotas a favor de FCV- comercio internacional ,Lda. ,pelo valor de 2.500.000\$00 (dois milhões e quinhentos mil escudos) cedido pela sociedade FCV-Cabo Verde LD , saindo a mesma sociedade.

Há ainda uma outra cessão de quotas a favor de Time Break Portugal – Comercio e Serviços, Lda. com sua sede na rua Macau numero oitenta e oito, Vila Nova de Gaia-- Portugal, com o capital social de cinco milhões de escudos portugueses matriculada na conservatória pelo valor de dois milhões e quinhentos escudos cedido pela sócia CAFFÉCEL EXPORT- COMERCIO DE CAF E SERVIÇOS LD. teve um aumento de capital social de dez milhões de escudos perfazendo um capital no valor de quinze milhões de escudos, (15.000.000,00) passa a ser denominado de cafés de cabo verde – industria Torrefactora Lda.

Quanto a forma de obrigação, essa sociedade obriga-se em todos os seus actos e contratos mediante a assinatura dos dois gerentes, sendo obrigatória a assinatura do representante Time Break Portugal Comercio e serviços, lda sócio maioritário da empresa cafés de cabo verde.

A empresa Cafés de Cabo Verde, industria Torrefactora, Lda. apresentou no mercado como a primeira marca Cabo – Verdiana com um café torrado e embalado na cidade da Praia, ilha de Santiago.

Possui 1.800m² unidade produtiva com uma capacidade de produção anual⁹ de 850 toneladas de cafés, onde está presente desde Março de 2000.

Aliando tecnologia ao know-how, bem como constante formação dos colaboradores, garantem, assim, a qualidade dos seus produtos resultado da combinação de lotes que inclui a Colômbia, Brasil e Africa.

Como valores e missão, a afirma – se no quadro sócio-empresarial de cabo verde, como uma empresa industrial reconhecida como produtora de artigos de excelente qualidade, orientados para as necessidades do mercado local e internacional.

Dispõem de um gama de produtos que além do café, pensam ao pormenor, também oferecer o pacote de açúcar, porta -chaves, guarda – napos, cinzeiros, rebuçados, chás e arroz.

A empresa cafés de cabo verde tem a sua sede em Achada Grande Trás, com um elenco constituído por um Gerente, um Director Administrativo e Financeiro, uma Administradora de Produção e Stock, uma Secretaria, uma assistente de secretaria, na área de produção fabril seis operários.

1.1 Organização interna

A estrutura orgânica da empresa é caracterizada por uma estrutura hierarquizado e subdividida em três grandes grupos, estando as diferentes áreas dependentes hierarquicamente e funcionalmente do administrador da empresa. A comunicação, tanto formal como informal, é uma condição essencial para o funcionamento eficaz da organização, principalmente numa organização com número de colaboradores, caso

⁹ Manual da organização interna da empresa

O controlo interno, seu reflexo na tomada de decisões dentro das organizações,
Caso: Empresa Cafés de Cabo Verde.

empresa cafés de cabo verde com 20 funcionários, e consequentemente, de estruturas hierarquizada verticalmente , centralizada e simi- regida.

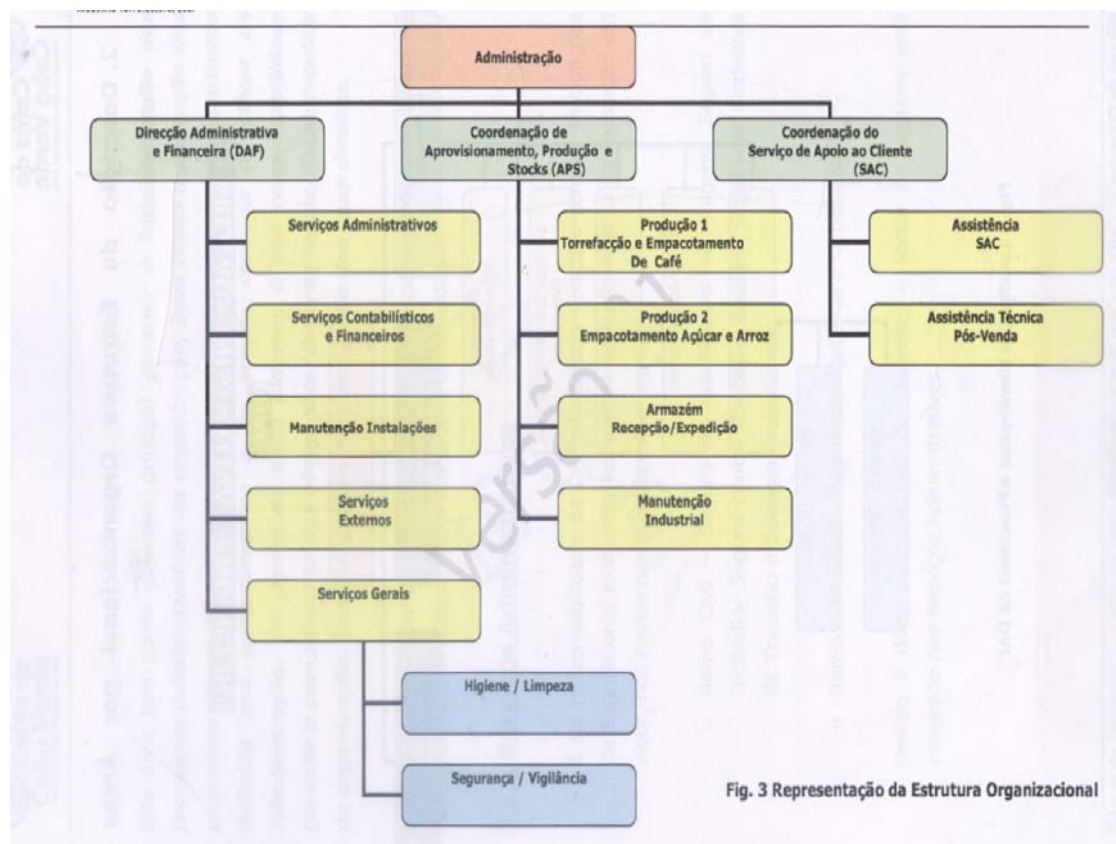


Fig.1 Organigrama da Empresa Cafés de Cabo Verde

O fluxo de informação e interacção, que sustenta a comunicação na empresa estabelece – se de forma vertical e horizontalmente. Conforme organigrama da empresa apresentada na figura1, o que se possa notar que a estrutura de nível inferior terá que respeitar o nível imediatamente superior até a administrador principal. Horizontalmente estabelece-se a comunicação entre as diferentes áreas/departamentos permitindo a concretização das actividades tendo em conta os objectivos definidos.

A organização é constituída por três áreas principais as quais reportam directamente á administração, sendo uma área definida como Direcção e duas áreas como coordenações.

Do ponto de vista interno, é da responsabilidade da administração a definição dos planos estratégicos, a criação das condições para a concretização do mesmo para um período determinado. As directivas, orientações emanadas da administração e dirigidas ás deferentes

áreas da organização devem ser objecto de acompanhamento e controlo, de acordo com os procedimentos e indicadores de gestão estabelecidos para o respectivo efeito.

Externamente, o relacionamento com outras instituições, publicas ou privadas, nacionais ou internacionais, é assumida por este órgão, o qual actua tanto em acções institucionais relacionamento com bancos, órgão do Estado, como negociais relacionados com fornecedores, para compras ou contratos de fornecimento, mas também negociação com clientes privilegiados em condições excepcionais. Do ponto de vista da comunicação institucional, o papel de relações públicas e imagem é igualmente assumido por este órgão, sendo este responsável por definir a estratégia politica a seguir neste campo, tanto do ponto de vista da imagem institucional, como do ponto de vista do marketing das marcas associadas á organização.

No que se refere á acção estratégica comercial especificamente, está na esfera da administração a definição, em conjunto com serviço de apoio ao cliente SAC, das acções comerciais a desenvolver, planeamento, implementação, prazos, objectivos a atingir e controlo de resultados – meios de periodicidade.

No ponto seguinte descrevemos as especificidade das diferentes áreas operacionais, tendo por princípio básica uma gestão.

1.2) Área Administrativa e Financeira (DAF)

Esta área tem como objectivo principal, garantir o funcionamento dos processos administrativos da organização, bem como a aplicação dos processos de gestão e controlo financeiro da organização, conforme definido nos procedimentos e de acordo com as directivas da Administração. Do ponto de vista externo, é sua responsabilidade garantir o cumprimento das obrigações, bem como a aplicação dos seus direitos.

Para a concretização deste objectivo são da responsabilidade e esfera de intervenção desta área os seguintes grupos de actividades.

1.2.1) Serviços Administrativos

É da responsabilidade da DAF estabelecer relações com as instituições de seguradoras existentes no sentido de cumprimento da legislação em vigor, nos ramos nas quais prestam serviços no ramo civil, seguro de vida, viagem, incêndio, seguros contra roubos e outros,

seguro de acidentes de trabalhos e doenças profissionais; ramo de Viaturas, seguros obrigatórios e facultativos. Devido a dimensão reduzida da empresa, o sector de seguros está integrado nos serviços administrativos.

A empresa relaciona – se, externamente com as entidades cobradoras de impostos, nomeadamente Ministério das Finanças e Câmaras Municipais, para o pagamento dos impostos previstos pela legislação em vigor, nomeadamente: imposto sobre rendimento IUR (anual); imposto de selos de verba (mensal sobre as vendas), imposto sobre valor acrescentado, imposto sobre automóveis (anual), imposto sobre património (anual), imposto sobre mais valia.

a) Correspondência

O sector administrativo tem como responsabilidade fazer a gestão da correspondência, tendo como objectivo principal o tratamento de toda a correspondência recebida e emitida, de acordo com os procedimentos definidos para o efeito, bem como fazer á manutenção do arquivo geral.

b) Informática

É também responsabilidade dos serviços Administrativos garantir o bom funcionamento dos meios informáticos á disposição, tendo em atenção a existência e cumprimento do calendário da manutenção e contratos de assistência técnica negociados.

c)Pessoal

Os serviços administrativos têm também sob a sua responsabilidade a gestão administrativo de recursos humanos, desenvolvendo para tal as seguintes actividades: organização e actualização do cadastro individual dos colaboradores da empresa; garantir o cumprimento e controlo dos processos relativos a gozo de férias, pagamento de remunerações e assiduidade; garantir o cumprimento das condições de Higiene, saúde e segurança no trabalho, tanto no interior quanto no exterior das instalações, bem como assegurar o cumprimento dos serviços de vigilância e segurança e externamente: **f**azer ligações entre a empresa e Instituição Nacional de Previdência Social quanto á inscrição, informação de mudanças ocorridas e outros; **t**ratar de assuntos da empresa com sindicatos e outros organismos, em caso de necessidade.

1.2.2) Nos Serviços Financeiros

Estes serviços têm como responsabilidade proceder ao controlo e tratamento contabilísticos da documentação de acordo com os procedimentos específicos de contabilidade;

- Elaboração de mapas de tesouraria, de conformidade com as informações de compras e vendas recebidas da área comercial da empresa, ou seja, o valor previsional de recebimentos e de pagamentos no mês;

- Proceder a elaboração de balancetes e balanços mensais e anuais, fecho contabilísticos e elaboração de relatórios e contas de exercício, bem como efectuar reconciliação da conta corrente clientes, fornecedores, outros devedores e credores e contas bancárias;

- É responsabilidade da DAF a execução dos serviços de tesouraria caixa, elaboração da folha de caixa com recebimentos e pagamentos efectuados, ordens de pagamento, envio de informação á contabilidade.

1.3) Área de Aprovisionamento; produção e stocks – APS

Esta área tem como objectivo principal garantir o funcionamento eficaz de todo o processo de aprovisionamento que sustenta o processo produtivo e garante a capacidade de resposta adequada ás solicitações da área de serviço de Apoio ao cliente – SAC.

Para a concretização deste objectivo são da responsabilidade e esfera de intervenção desta área os seguintes grupos de actividades.

Garantir a gestão do produção, através da utilização das ferramentas informáticos disponíveis, de acordo com os stocks mínimos de segurança definidos e os timings de aprovisionamentos e validades previstos, tanto no que se refere as matérias - primas importados como ao produto acabado;

- Garantir a capacidade de resposta ás solicitações do mercado através de serviços de SAC, tanto no que refere a disponibilidade de matérias-primas, produto acabado em quantidade, mas também de acordo com as especificações e qualidades exigidas;

- Garantir a eficácia do processo de aprovisionamento, desde de a compra encomenda das matérias-primas produtos até ao controlo (qualitativo e quantitativo) no acto da recepção, bem como a actualização e valorização dos stocks, de acordo com os procedimentos definidos;

- Coordenar o correcto funcionamento da área produtiva no sentido de garantir a capacidade de respostas às solicitações do SAC, tanto em qualidade como em quantidade, planeamento a produção de acordo com os planos de previsão apresentados pelo SAC;

- Garantir a gestão integrada dos stocks necessários ao funcionamento eficaz e eficiente da empresa, desde a elaboração da ficha dos artigos até controlo de matérias primas, produto acabado existente em armazém;

- Fornecer às outras áreas da empresa, com as quais se relaciona, toda a informação necessária para a concretização das actividades de acordo com os fluxogramas de informação e procedimentos definidos.

As relações entre duas áreas definidas referidas no ponto anterior são essências para a concretização da missão da organização, funcionam e interagem como um sistema permitindo um processo contínuo.

1.4 Área de Serviço de Apoio ao Cliente – SAC

Esta área tem como objectivo principal garantir a acção comercial da empresa, numa perspectiva de orientação para o cliente e satisfação do cliente final (consumidor), tanto nos aspectos qualitativos quanto quantitativos exigidos pelo mercado. Neste sentido, situam-se na esfera de responsabilidade e âmbito de intervenção desta área os seguintes grupos de actividades:

Externamente, desenvolver acções de acompanhamento do mercado através de estudo, /antecipação da concorrência (real e / ou potencial) definição de políticas de preços, acções de promoção dos artigos e imagem da marca / produto; acompanhar/ dinamizar a rede de distribuição através da gestão dos objectivos de vendas definidos, definição de acções promocionais, acompanhamento da estrutura de vendas da rede (diariamente), gerir e manter actualizada a base de dados nacional; desenvolver acções necessárias para prestar a assistência técnica (manutenção) ao cliente no que se refere aos equipamentos a locados a cada um, de forma atempada, numa perspectiva preventiva e curativa; promover a formação técnica às forças de vendas e técnicos de outras ilhas.

Internamente garantir a gestão eficaz da área através dos procedimentos associados às acções de venda e facturação dos produtos; desenvolver acções necessárias para assegurar toda a logística de entrega do produto ao cliente nas condições e prazos acordados, fornecer às outras áreas da empresa, com as quais se relaciona, toda a informação necessária para a concretização das actividades de acordo com os fluxogramas de informação e procedimentos definidos.

1.5 ANALISE FINANCEIRA DE EMPRESA CAFÉS S DE CABO VERDE

Segundo **Dante C. Matarazzo** na sua obra «*Análise Financeira de Balanços*» análise financeira tem como objecto o tratamento dos dados de contabilidade e económicos, referentes á empresa em sector. A técnica de recolha de dados é fundamental para a análise financeira. É um elemento preponderante para a gestão na tomada de qualquer decisão de ordem financeiro ou económico.

De acordo com a evolução de balanços e demonstrações de resultados analisados (ver anexo) podemos constatar que a empresa iniciou a sua actividade em Março de 2000, entrou em meados de 2003 na fase de consolidação do projecto. Há controlos nos principais variáveis económicos e confianças nos operadores. Vive se uma estabilidade político e macroeconómico o que é indispensável na consolidação do investimento.

Em 2003 (ver anexo) a empresa no seu quarto ano de actividade, pela primeira vez atingiu um resultado líquido positivo. Tal facto resultou de um conjunto de decisões tomadas a partir de alguns procedimentos de controlos interno nomeadamente, a aplicação de um cash flow da empresa na redução do endividamento bancária fez com que os custos financeiros fossem menores, um crescimento na facturação da empresa de cerca de 50%, uma estratégia comercial de cobertura da totalidade do território com agentes activos em todas as ilhas e uma politica de aprovisionamento mais estáveis.

A alteração da estrutura accionaria da empresa foi um outro factor que marcou o ano 2003, com a entrada da açucars de cabo verde no capital da empresa adquirindo a posição de dois sócios minoritários, e tendo como consequência directa, a alteração da gerência da empresa que passou para 15.000.000,00 (quinze milhões de contos), assim proporcionou o reforço da credibilidade no projecto global da empresa.

No ano 2004 segundo o balanço (ver anexo), demonstra que o exercício das actividades económicas foi desfavorável, causada não só pela conjuntura externa que proporcionou um aumento no custo das matérias primas, combinado com o facto de alteração locais do regime fiscal com introdução de impostos sobre valor acrescentado (IVA) e consequentemente redução substancial das taxas aduaneiras, que em boa verdade, só veio beneficiar os concorrentes que importam produto acabado. Este período de alteração promoveu o aparecimento de mais concorrentes motivado pelo sistema fiscal.

No entanto a empresa manteve uma liderança destacada nos sectores da restauração e distribuição grossista e retalhista. a empresa no seu quinto ano de actividade apresenta um resultado líquido negativo do exercício em 4.801.306,00 com cash flow positivo de 6.833.267,00 revelando um forte peso das amortizações, uma vez que não estão constituídas provisões.

A empresa teve um forte investimento de comunicação e publicidade com o lançamento de um novo lote produto “crioulinho” com uma campanha de rádio na altura do euro 2004, também nesse mesmo ano adquiriram um terreno anexo a fabrica e o respectivo alargamento da mesma cerca de 450m², nesse mesmo ano tiveram uma decisão estratégica para entrada no capital de uma empresa portuguesa denominada grões de Africa com uma participação de 20% e um acordo de enchimento dessa marca de café pelo período de 5 anos.

1.5.1) Resultado de implementação de controlo interno e consequentes tomadas de decisões

	Ano	Variação 2004/2005		Ano	Ano	VARIAÇÃO 2005/2006	
Rubricas	2004	%	Valor	2005	2006	%	VALOR
Vol. Negócios	97.148.326	-18%	-19.195.948	77.952.378	107.907.604	38%	29.955.226
Marg. Bruta	37.492.513	-16%	-6.144.655	31.347.858	40.695.974	30%	9.348.116
FSE	15.087.885	-99%	-14.959.434	12.8391	14.284.296	11%	1.445.114
Impostos	1.319.008	-67%	-905.861	413.147	842.148	104%	429.001
Pessoal	10.135.639	41%	4.119.728	14.255.367	14.601.371	2%	346.004
Financeiros	4.056.352	34%	1.387.018	5.443.370	6.319.850	16%	876.480
Amortizações	11.634.627	-11%	-1.239.318	10.395.309	10.369.7320	0%	- 25.589
Resul. líquidos	-4.801.306	-57%	7.186.194	- 1.987.500	-4.975.660	-58%	7.011.840
Cash Flow	6.833.267	-123	-8.425.458	-1.592.191	5.394.060	- 439%	6.986.251

Activo	128.421.433	18%	23.650.832	152.072.265	292.031.481	92%	139.959.216
líquido							
Passivo	126.961.441	28%	35.638.331	162.599.772	285.675.320	76%	123.075.548
Capital Alheios	41.715.692	-6%	-2.297.230	39.418.462	45.816.791	16%	6.398.329

Tabela 1 – resultado de implementação de controlo interno

O ano 2005 foi para a empresa, um ano caracterizado por um processo de reorganização interno, de investimento em imobilizado corpóreo e financeiro, descompensando por uma quebra no volume das vendas e o consequente resultado negativo.

A empresa desenvolveu, com apoio de uma entidade externa, um manual de organização que descreve não só organigrama hierárquico e funcional da empresa mas também o “*modus*

operandi” dos diversos departamentos internamente. Este documento melhorou não só os aspectos da eficiências na gestão da empresa como demonstrar o sobre-recrutamento que a empresa tinha. Isto resultou de acordo com a indemnização de 4 trabalhadores, o que contribui para o aumento resultado líquido nesse ano.

Em termos de investimento, a empresa concluiu o alargamento da área fabril e stocks em mais de 450m², resultante de aquisição de terreno em 2004, permitindo uma melhor gestão e controlo de espaço e uma organização na prestação de serviços.

Comercialmente foi reorganizada e implementada a politica de agentes para as diversas ilhas De forma a recuperar a baixa de vendas, assim como aumentar e acompanhar o crescimento do mercado. A nível externo efectuaram diversas exportações e o investimento na empresa participada Grões de África apresenta em termos comerciais resultados positivos.

No ano 2006, com a entrada de mais concorrente no mercado, a empresa para manter a sua posição e liderança, sentiu-se a necessidade de rever o seu plano actividade pautando-se por duas decisões estratégicas:

- Aquisição de um agente na ilha do sal passando a empresa a deter uma filial directa, o que se veio a revelar importante, pelo crescimento das vendas e diminuição de prazo da cobrança naquele mercado.
- Aquisição de um outro filial de Açucares de cabo verde em S.Vicente atingindo os mesmos objectivos no ponto anterior.

A empresa apresentou na sua actividade de 2006 e um resultado liquido negativo de 4.975.660,00, conseguiu reduzir em 50% o resultado liquido negativo obtido em 2005 e obter um cash flow positivo de 5.394.060,00 atingindo no final do ano uma situação líquida positivo de 6.356.161,00 todo isso é o reflexo do plano estratégia adoptado no ano 2005.

Tendo Com uma estrutura de custos estável e o domínio sobre a distribuição e escoamento dos produtos no mercado, albergando directamente ou indirectamente mais de 1.000 (mil) postos de venda, o que levou a empresa a adquirir actividade embaladora de açúcar e arroz, da marca Colombo da empresa Açúcar de Cabo Verde Lda, com os seus activos, nomeadamente, equipamentos produtivos e um lote de terreno com cerca de 5.000m² em zona industrial infra-estrutura correspondendo a um investimento de cerca de 60.000.000\$ ecv. Com aquisição deste negocio a empresa atingiu os 200.000cts (duzentos mil contos) em

volume de facturação e ainda com a participação financeira na empresa Grãos de Africa que opera no mercado português na distribuição de café está a solidificar se pelo crescimento das vendas desta empresa em 100% em 2005 e consequente aumento da facturação para exportação, e definir estratégias para entrada em novos mercados.

É fundamental o aumento de volume de negócios da empresa, considerando a margem bruta liberta através da continuidade de segmento estratégia: reforço consolidado do mercado local em canal alimentar, turismo, hotelaria, loja própria, desenvolvimento e comercialização “merchandising”, prestação de serviços no empacotamento, internacionalização com a marca da empresa, grãos de africa e outras. Analisando os resultados obtidos após implementação de controlo interno na empresa através de variações de percentagens no ano 2005/2006 em relação ao ano 2004/2005 podemos constatar que houve um aumento de volume de negócios de 20%, margem bruta de 15%, redução de custos de fornecimento serviço de terceiros de 88%, aumento de custos com impostos 37%, redução de custos com pessoal em 1%, aumento de custos financeiros de 12%, aumento do activos líquidos em 74%, aumento do passivo 48% e por ultimo aumento de capitais alheios de 22%.

1.6) ANALISE DE RÁCIOS DA EMPRESA CAFES DE CABO VERDE

De acordo com **Ciaran Walsh** (1996), na sua obra «*Rácios Fundamentais de Gestão*» a situação financeira de uma empresa baseia se na determinação da sua capacidade para satisfazer os seus compromissos monetários. É importante analisar se os meios financeiros utilizados pela empresa são os adequados para manter o seu desenvolvimento de uma forma estável e permitem honrar os seus compromissos a medida que se vão vencendo.

Para o cálculo dos rácios apresentados utilizam as seguintes formulas:

Rácios	Formulas
Liquidez Geral	Activo Circulante/ dívidas de curto prazo
Liquidez imediato	Activo Circulante – Existência/dívidas a terceiro a curto prazo
Giro do Activo	Vendas Liquidas/Activo
Margem Liquida	Lucro Liquido/ Vendas Liquidas
Rentabilidade do Activo	Lucro Liquido/ Activo
Renta.do Patrimonio Liquido	Lucro Liquido / Patrimonio liquido médio.
Participações de Cap. terceiros	Capital de terceiros/ patrimonio liquido
Composição do Indivudamento	passivo Circulante/ Patrimonio Liquido
Imob. Dos recursos n. Corrente	Activo Permanente / P. Liquido+Exigível a L.P

Tabela 2- Formulas utilizadas no calculo de rácios

Para o cálculo dos rácios utilizamos as seguintes rubricas do balanço da empresa Cafés de Cabo Verde.

Rubricas	Ano		
	2004	2005	2006
Disponibilidades	-793.291	-100.656	702.721
Credito a curto Prazo	19.825.901	41.322.010	67.827.719
Vendas	95.773.326	76.012.378	105.637.604
Existências	40.321.179	39.444.385	72.205.807
Imobilizações	108.032.240	120.766.482	206.245.971
Amortizações	40993.596	50.374.405	58.530.521
Total de activo	128.421.433	152.072.265	292.031.481
Débitos a curto prazo	126.961.441	81.882.930	264.041.165
Débitos a médio/l prazo	0	80.716.842	21.334.155
Resultados líquidos	-4.801.306	-11987.500	-4.975.660
Situação líquida	1.459.992	-10.527.507	6.356.161

Tabela 3- Rubricas do balanço e demonstrações de resultados

A liquidez segundo **Ciaran Walsh** (1996), é capacidade da empresa solver os seus compromissos (até um ano), permitindo a empresa ver se a empresa é boa se o seu fundo de maneio for positivo e que deve estar dependente essencialmente do seguintes politicas: crédito de clientes, existências de aprovisionamento moneadamente nos prazos de pagamento entre o cliente e o fornecedor e que para tal o decisor terá que estar de olhos visto nos seguintes rácios: liquidez geral, reduzida e imediata.

A liquidez geral é um rácio que mede a capacidade da empresa para fazer face ao compromisso de curto prazo, tendo como parâmetro ideal igual ou aproximadamente a um, pode se aceitar um parâmetro de 1,3 e 1.5. Na Empresa Cafés de cabo verde de acordo com o gráfico abaixo, apresenta os valores compreendidos entre -0.64 a 0.99 ao longo dos três anos de actividades o que não é um parâmetro aceitado cientificamente gerencial, demonstrando que esta empresa provavelmente não leva em considerações esse rácio nas suas tomadas de decisões, que é tão importante para o equilibrio financeiro permite verificar os prazos na disponibilidade dos capitais circulantes e na exigibilidade da dividas a curto prazo.

A liquidez reduzida é designado por um rácio de tesouraria que permite compreender o fluxo monetário, e a que idealmente deve apresentar um parâmetro com os números compreendidos entre 0.9 e 1.1. Este na empresa cafés de cabo verde apresenta um parâmetro

com valores compreendidos entre 0.14 a 0.27 nos seus três anos do exercício económico o que demonstra que a empresa apresenta problemas na gestão de tesouraria , e que para melhorar este rácio sem recorrer ao financiamento bancário a médio prazo deverá levar em considerações as seguintes orientações:

- Diminuir se possível o prazo médio de credito concedido aos clientes; aumentar a rotação das existências, promover o aumento dos prazos de crédito dos fornecedores. Em suma a liquidez da empresa evolui de forma positiva quando diminui prazo médio de recebimentos, e /ou aumenta o prazo médio de pagamento ou a rotação das existências.

A comparação entre os rácios de liquidez geral e liquidez reduzida permite ponderar a influencia de existência na liquidez das empresas, no entanto a empresa cafés de cabo verde precisa levar em consideração esses rácios nas suas politicas de gerência para tomadas de decisões a fim de melhorar a sua capacidade de liquidez e posicionar no mercado globalizado e competitivo

RACIOS	Ano		
Rácios Liquidez	2004	2005	2006
Geral	0.47	0.99	0.53
Imediato	-0.64	0.12	0.26
Reduzida	0,14	0,25	0,27

Tabela 4- evolução de rácios de liquidez

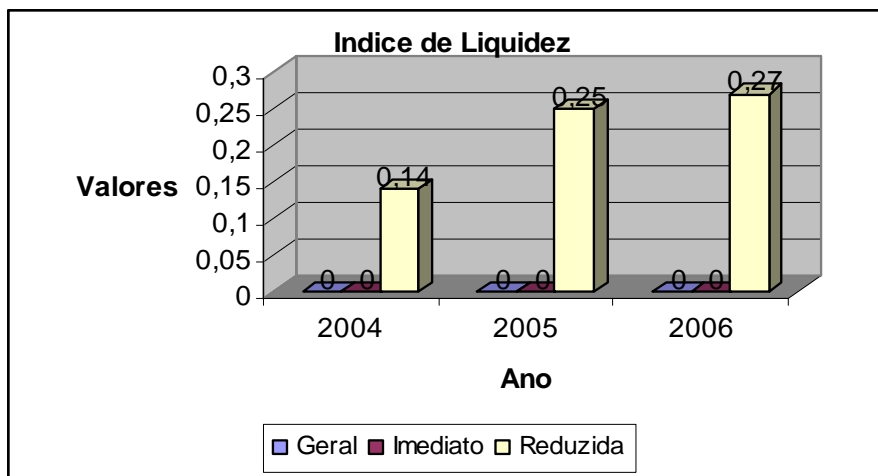


Figura 1 – Evolução de liquidez

Segundo **Ciaran Walsh** (1996), os índices de rácio de estrutura e capital mostram as grandes linhas de decisões financeiras, em termos de obtenção e aplicação de recursos. O índice de participação de capitais de terceiros relaciona-se portanto as duas grandes fontes de recursos da empresa, ou seja os capitais próprios e capitais de terceiros. É um indicador de risco ou de dependência a terceiros por parte da empresa, também pode ser chamado índice de grau de endividamento. Analisando o gráfico nº 2 da evolução de estrutura de capital da empresa cafés de cabo verde, esta pouco satisfatório com esta estrutura o que deve levar em considerações a sua existência ou seja a empresa deve imobilizar apenas parte dos recursos não correntes, destinando a outra parte ao activo circulante. E a sua composição em que o capital circulante liquido pode ser formado de capital próprio e de exigível a longo prazo. A curto prazo essa composição não afecta a capacidade de pagamento. Portanto quanto maior for a proporção de capital circulante próprio melhor estará a empresa.

Evolução de rácios de Estrutura de
Capital

	Ano	Ano	Ano
Estrutura de Capital	2004	2005	2006
Parti.de Capitais de terceiros	86	-15	45
Composição do endividamento	37	11	19
Imobilização do Patrim. .Liquido	46	-7	23

Tabela 5- evolução de estrutura de capital

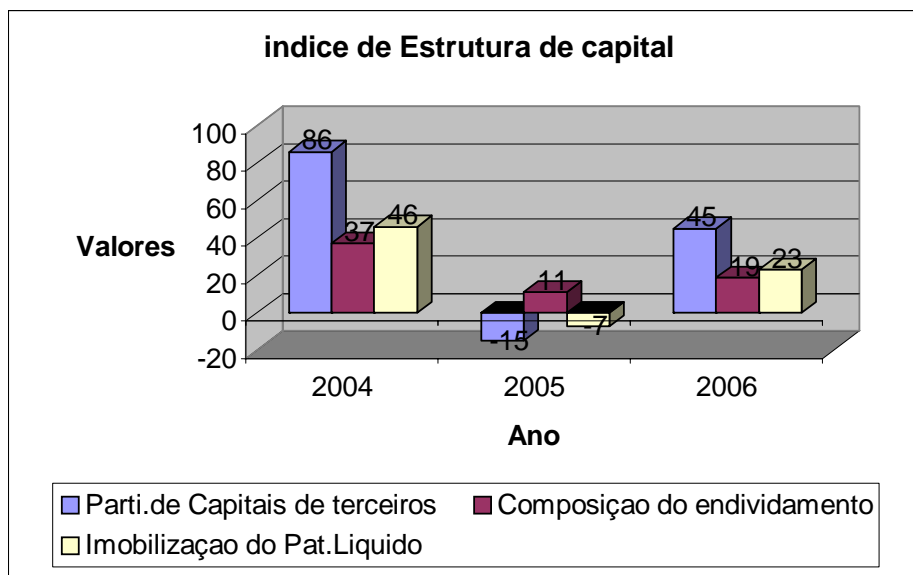


Figura 2– evolução de estrutura de capital

Os índices este grupo mostram qual é a rentabilidade dos capitais investidos, isto é quanto renderem os investimentos, e portanto qual o grau de êxito económico da empresa ou seja quanto que a empresa vendeu para cada 1,00 de investimento total. De acordo com a tabela nº5 que retrata a evolução de rentabilidade da empresa nos três últimos anos, podemos constatar que a empresa esta a vender muito menos porque para cada 1,00 investido esta a vender em media de 0,50 com uma margem liquida muito baixo atingindo valores negativos em 2004.

O desempenho comercial da empresa não esta sendo satisfatória o que pode ter diferentes causas: perda da participação de mercado ou seja, a empresa perdeu o mercado para outros concorrentes que vendem melhor ou tem produtos mais competitivos; estratégia da empresa ou seja a empresa aumenta os seus preços, dispõe se a vender menos, mas com margem de lucro maior compensando assim a queda das vendas. A vantagem dessa media, quando bem sucedida, é manter ou aumentar o lucro, com muito menos volume e, portanto, menor risco. no entanto pode se dizer que existe um aumento de rentabilidade quando o aumento das vendas é mais que proporcional ao aumento de capitais próprios.

1.7 Rácios de rentabilidade da empresa ao longo dos três últimos anos

Evolução de rácio de Estrutura de Capital

	Ano		
	2004	2005	2006
Rentabilidade			
Giro do activo	0,74	0,49	0,36
Margem Liquida	-0,5	0,16	0,47
Rentabilidade do activo	0,37	0,78	-0,17

Tabela 6- evolução de rácio de estrutura de capital

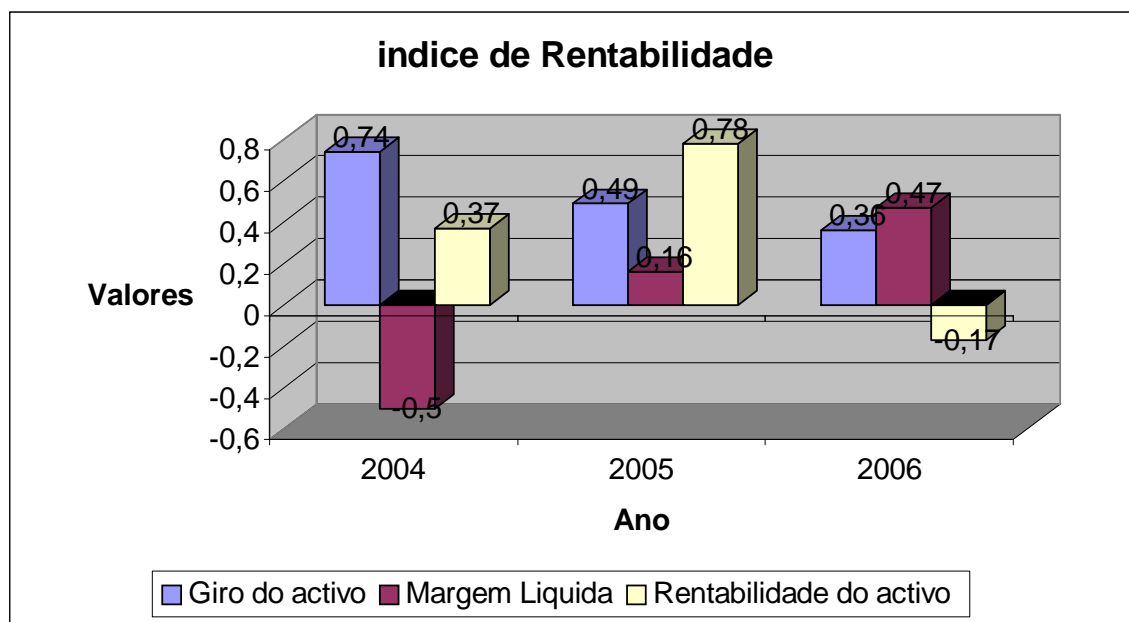


Figura 2– evolução de rentabilidade

Fonte: Balanço e Demonstração de Resultados do anos 2004,2005 e 2006

1.7 Analise da entrevista realizado na empresa cafés de cabo verde

De acordo com os objectivos traçados para o presente trabalho, aplicou se uma entrevista dirigido na empresa cafés de cabo verde, com intuito de apurar o nível de controlo interno

existente, bem como medir o seu grau de cumprimento por parte dos responsáveis e funcionários no geral.

Os resultados obtidos revelam que a empresa cafés de cabo verde tem um regulamento interno para prestações de serviços onde descreve os direitos e obrigações de cada funcionário de acordo com organigramas e manual de procedimentos apresentadas por áreas funcionais.

Analizando as três grandes áreas funcionais da empresa, relativamente aos dados permite nos visualizar a existência de um director administrativo e financeiro que coordena e garante a aplicação dos procedimentos relativos á gestão financeira e contabilísticos, supervisionando a área, nomeadamente a nível de validação e lançamento de toda a documentação contabilístico, e elaboração dos mapas mensais de tesouraria, projecção dos valores previsionais de recebimentos e pagamentos, gere a carteira de seguros da empresa, nos diversos ramos previstos pela legislação em vigor, tanto para instalações de equipamentos como para os funcionários. Efectua a reconciliação da conta corrente dos clientes, fornecedores, e outros devedores / credores e contas bancárias.

Gere e organiza o arquivo contabilístico da empresa mantendo disponível toda a informação de acordo com os procedimentos definidos (documentos referenciados, lançamentos por data e numero de documento factura, recibo, nota de débito, nota de credito).

Os dados permite-nos identificar uma Coordenadora de aprovisionamento, Produção e stocks, gere de forma integrada os stocks necessários desde a definição / criação da ficha de artigos e controlo das existências em armazéns. Supervisiona o processo de controlo de qualidade do produto e materiais primas decepcionados, tendo com referência as especificações a níveis de qualidades exigidos. Controla o funcionamento do processo produtivo e de embalagem dos produtos. Define alternativas de produção em situações de impossibilidade de cumprimento dos planos previstos. Define os stoks mínimos de segurança bem como os timings de aprovisionamento e validade dos produtos e mantêm actualizados os stocks e respectiva valorização.

Existência de uma coordenadora de Serviço de Apoio ao Cliente, que realiza estudos e análise de mercado de forma a definir estratégias de acção relativamente á concorrência, preços e promoções, acompanha acção no terreno da rede de distribuição analisando e controlando os resultados alcançados. Coordena ainda o processo de gestão de reclamações dos clientes, visando a satisfação e fidelização do cliente. Prestação mensal de informação

O controlo interno, seu reflexo na tomada de decisões dentro das organizações,
Caso: Empresa Cafés de Cabo Verde.

relativa a volume de vendas e facturação. Alteração ou negociação de condições de pagamento do cliente. Recolha de informação relativa a disponibilidade/stocks de matéria-prima, / produto acabado face as necessidades do mercado previsto e por ultimo apresentação de proposta de intervenção comercial, planeamento de acções a desenvolver.

Capítulo 4: Conclusões e Recomendações

A era da globalização, em que o crescimento económico, a concorrência e a competitividade se baseiam fundamentalmente na capacidade organizativa e no poder inovação e de antecipação face as mudanças económicos e gerências, o sistema de controlo interno é fundamental para que as empresas tenham uma performance desejada.

De forma a atingir os nossos objectivos e afirmar a nossa hipóteses tivemos que efectivar um cruzamento de dados entre a fundamentação teórica, análise documental e a entrevista realizada. No que concerne a fundamentação teórica constatamos que o controlo interno Representa uma fonte relevante para informar e suportar as decisões dos gestores a nível mundial. Ele permite verificar as bases da informação como elementos imprescindíveis ao processo decisório e a continuidade para o desenvolvimento e crescimento das organizações/empresa baseando-se na definição apresentada pelo CRC-SP¹⁰ *«De facto, o controlo interno é viga mestra em que a administração se baseia para medir o alcance dos objectivos e metas, e ter a certeza de que as directrizes fornecidas pela empresa estão sendo regularmente seguidas»*. No entanto qualquer gestor que utiliza o controlo interno possui maior probabilidade de acertar continuamente o processo decisório e atingir a eficácia desejada na empresa seja sob lucro ou sobrevivência empresarial com agregação de valor ao negócio.

Por outro lado, constatamos que nenhuma organização/empresa pode exercer a sua actividade sem um sistema de controlo interno. Este no entanto, pode variar de acordo com a dimensão e a complexidade da empresa, passando de um simples controlo de meios monetários, em empresas pequenas até abranger todas as áreas da organização, nas grandes empresas. Um eficiente sistema de controlo interno compreende um plano de organização que proporcione indicadores e uma adequada segregação sistemática de funções e correcta atribuição de autoridade/responsabilidade, um sistema de autorização e procedimentos de escrituração de modo a permitir um controlo eficiente sobre o activo e passivo, custos e proveitos, receitas e despesas; observação de praticas salutareis no/não cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização, permitindo os decisores uma planificação e tomadas de medidas correctivas.

¹⁰ Concelho Regional de contabilidade de São Paulo. Controlo interno nas empresa-10.op.cit.p.19

Relativamente quanto a entrevista feita, constatamos que a empresa possui uma estrutura que não está de acordo com o manual de organização e estruturação jurídica do funcionamento legal da empresa. Este por sua vez espelhando uma certa indiferença e distanciamento relacional entre ao *stakolhers* na empresa contribuindo assim para uma participação deficiente dos efectivos nas actividades gerências da empresam, o que não permite o desenvolvimento da empresa.

No âmbito de gestão dos recursos humanos a empresa tem instituído mecanismo de avaliação dos seus colaboradores, com periodicidade anual afim de verificar o nível de desvio, bem como o grau de execução da função por parte do pessoal, também contribuir como meios de incentivos e motivações, atribuindo decimo segundo e decimo terceiro mês, o que provavelmente foi benéfica para a empresa de cafés de cabo verde com apenas cinco anos de existência.

A empresa tem vindo a proceder pagamento de salário e outros proventos de forma pouco segura isso porque a maior parte dos pagamentos é feito em cash (dinheiro físico a vista) nos balcões da empresa.

E ainda na área de disponibilidade constatamos que em relação aos movimentos com os bancos a empresa tem vindo mensalmente e sempre que é necessário elaborar reconciliação bancária. As pequenas despesas de rotina a empresa têm pautado pela criação de um fundo fixo de funcionamento sob gestão de sector financeiro a partir da tesouraria. Igualmente ficamos a saber que a tesouraria não faz depósito diários dos valores na íntegra cobrados e de outros meios líquidos de pagamentos.

No que concerne na área de compras verificamos que todas as responsabilidades significativas existentes ou incorridos até a data a que refere o balanço estão mensuradas, registadas e classificadas pelos seus valores apropriados. As compras de bens e de serviços e os custos com pessoal estão relacionadas com a actividade da empresa e estão adequadamente apresentados na demonstração de resultados.

No que tange a análise de documentos mais concretamente manual de organização interna, balanços e demonstrações de resultados da empresa nos últimos cinco anos constatamos que a empresa tem problemas na gestão de caixa. Sabendo que o fluxo de caixa de uma empresa não depende exclusivamente do administrador financeiro, pois decorre de múltiplas decisões (de diferentes áreas), como nível de estocagem, prazos concedidos aos

clientes, prazos obtidos de fornecedores, expansão, estabilização ou redução do volume de actividade (produção e vendas), investimento no activo permanente, bem como as possibilidades de aportes de capital.

O controlo interno na empresa cafés de cabo verde, apresenta no ano 2005 alguns mecanismos de controlo interno, nomeadamente reestruturação interna criando um manual de organização com área especificado e funções bem determinados, repercutindo positivamente sobre a situação líquida no ano 2006. No entanto isso não demonstra que existe um controlo eficaz de acordo com os métodos teóricos e científico de um controlo interno, uma vez que vendo para os indeces estes apresenta um parâmetro teoricamente não aceitável.

A concepção e implementação de um sistema de controlo interno revela-se extrema importância para o sucesso das organizações em geral, e em particular na empresa de cafés de cabo verde é fundamental que as empresas tenham um controlo eficaz e fiável para gerir correctamente e de forma racional o negocio. Assim cabe a essa área (GAI), dentro das organizações disponibilizar sistema que respondem em tempo útil as necessidades da empresa.

É defensável a luz das informações compiladas de entre vários teóricos que abordaram esse conceito, permite-nos inferir as seguintes considerações que o controlo interno possui relevância para o processo de gestão nas empresas através de informações que colabora e corroborando para a gestão das empresas. As evidências compiladas permitem registrar que existe um forte vínculo entre a qualidade de controlo interno, eficácia da gestão e continuidade dos empreendimentos.

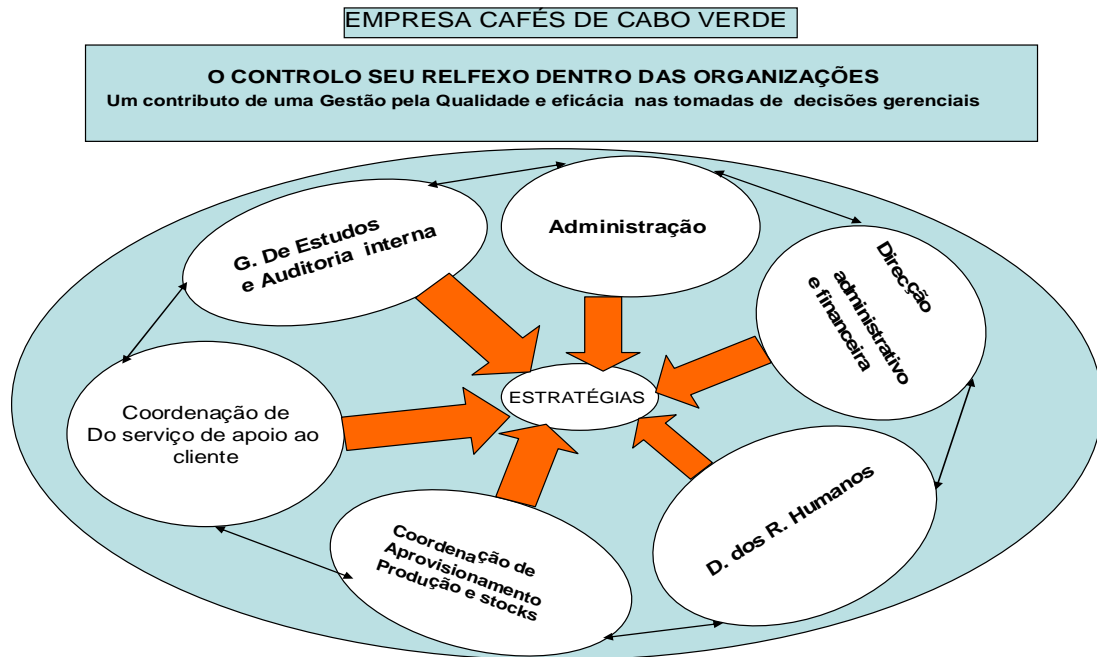
1.1 Recomendações

Tendo em conta a importância de controlo interno para tomadas de decisões face ao crescimento e a vida de qualquer organização/ empresa, e as conclusões efectivadas, achamos pertinente apresentar as seguintes proposta de melhoria.

- Apostar no formação qualificada e dos recursos humanos uma vez que estes constitui alavancagem no desenvolvimento de qualquer actividade, medidas e projecto permitindo assim um maior hardware e know how nas organizações.

O controlo interno, seu reflexo na tomada de decisões dentro das organizações,
Caso: Empresa Cafés de Cabo Verde.

- Para além dos departamentos existentes que é de extrema importância achamos conveniente que a empresa adapta outros departamentos de acordo com a organigrama abaixo apresentado tendo em conta a era da competitividade económica actual uma vez que esta organigrama permite criar na empresa uma cultura organizacional em que todos os utentes (funcionários), contribuam por uma gestão de qualidade e eficácia nas tomadas de decisões dentro da empresa.



- um gabinete de estudos e auditoria interna que tem como missão averiguar o cumprimento de instruções, planos e procedimentos emanados superiormente, zelar pela qualidade dos serviços e elaborar as recomendações consideradas necessárias. É o gabinete ao qual é delegada competência para realizar as inspecções no quadro da programação anual , podendo ainda proceder a investigação e inquéritos não programados , sempre que a administração o determine.
- Um gabinete de planeamento e controlo com missão de desenvolver as actividades necessárias ao processo de planeamento da empresa, dinamizar a recolha a tratamento de dados estatísticos, investigar e desenvolver estudos visando desenvolvimento estratégico da empresa, produzir os indicadores de gestão.

O controlo interno, seu reflexo na tomada de decisões dentro das organizações,
Caso: Empresa Cafés de Cabo Verde.

- Unidade de gestão de recursos humanos, com a função de estudar e assegurar a execução da política de recursos humanos, elaborar e promover a execução dos planos estratégicos anuais na formação de recursos humanos, assegurar o expediente e o controlo administrativo relacionado com processamento de salários, controlo de assiduidade/ absentismo, desenvolvimento de competências internas de desempenho Profissional.

Bibliografia

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti, **Auditoria:** Um moderno curso e completo.5º edição, São Paulo: Atlas, 1996.

ARAUJO, Francisco José de. A escrituração dos controlos internos e a independência dos da auditoria interna .Vitoria-ES COBRAI (CONGRESSO Brasileiro de Auditoria Interna9,1998.

ATTIE, William, **Auditoria:** conceitos e Aplicações.3º edição, São Paulo: Atlas. S.A, 1998.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria de Contabil.**4º edição, São Paulo.Atlas, 2001

IBRACON, **Instituto Brasileiro de contadores.** curso básico de Auditoria 1º edição São Paulo.Atlas, 1988.

IUDIBUS, Sergio de,MARIOM,José Carlos,Dicionario de termos de Contabilidade São Paulo ATLAS,2001.

LOURENCO, João Cabrito. **Auditoria Fiscal** . 1º edição, VISLIS, Lisboa Portugal, 2000.

LAMAS, Estela P. R., **Contributos para uma metodologia mais cuidada**, Lisboa Edições Piaget.2000.

DA COSTA, Carlos Baptista e ALVES, Gabriel Correia, **Auditoria Financeira** casos práticos , editora VISLIS. Lisboa – Portugal.1988.

DA COSTA, Carlos Baptista . **Auditoria Financeira** - teoria e pratica. Reis dos livros. editora VISILIS. Lisboa Portugal 2000.

MORENO, Carlos . **Gestão e Controlo dos dinheiros públicos**, 2º edição Revista Actualizada Universidade Autónoma de Lisboa2001.

DE SOUSA, Humberto. **Ectica Empresarial e Económica**. 1º Edição. Porto. Faculdade de Economia(1997).

MORAIS, Georgina. Martins, Isabel.(2003). Auditoria Interna Funções e Processos.1º edição VISILIS –Lisboa Portugal (2003).

MADEIRA, Marques(1997), **Auditoria e Gestão**.1º edição VISILIS –Lisboa Portugal (2003).

http://www.unb.br/aud/o_o_que_e_controlo.htm/ Acesso em 10 de Agosto de 2007.

[http://www. Capes.org.br/aud/ normas de controlo/](http://www.Capes.org.br/aud/normas_de_controlo/) Acesso em 7 de Abril de 2007.

[http://www.cvm.org.br/ normas e auditoria /](http://www.cvm.org.br/normas_e_auditoria/) Acesso em 17 de Maio de 2007.

[http://www. Orc pt r/ tipos de controlo interno /](http://www.Orc.pt/tipos_de_controlo_interno/) Acesso em 5 de Maio de 2007.

O controlo interno, seu reflexo na tomada de decisões dentro das organizações,
Caso: Empresa Cafés de Cabo Verde.

http://www.Ctoc.pt/aud/o_avaliao_do_sistema_de_controlo.htm/ Acesso em 4 de Junho de 2007.

http://www.gesbanha.pt/aud/objectivos_de_controlo_interno/ Acesso em 10 de Junho de 2007.

[http://www.FASbr.gov.pt/ud//formas_de_recolher_e_avaliar_o_sistema_de_controlo_interno.](http://www.FASbr.gov.pt/ud/formas_de_recolher_e_avaliar_o_sistema_de_controlo_interno) Acesso em 10 de Agosto de 2007.

http://www.eac.fea.usp.br/aud/aspectos_sobre_controlo_interno/ Acesso em 10 de Agosto de 2007.

ANEXOS



Curso de Economia e Gestão – Variante Administração e Controlo Financeiro

Entrevistas / Dirigido

No âmbito de trabalho monográfico a ser desenvolvida, cujo tema é importância de controlo interno na tomada de decisões: estudo de caso Cafés de Cabo Verde, pela presente, queira responder o seguinte questionário de modo a que se possa recolher subsídios para o devido efeito.

Tendo em conta a sua habitual colaboração e compreensão, agradeço desde já a sua atenção.

Entrevista ao Director Administrativo e Financeiro

1- A empresa usa organograma?

1.1. Define bem as responsabilidades e segregação de funções?

2- Existe um manual das organizações?

2.1 – Há uma cópia para pasta permanente?

2.2 Esse manual é utilizado na prática?

3- Como é feito o recrutamento do pessoal? (base em entrevista, currículo ou testes psicotécnico)

3.1- Os processos dos funcionários são actualizados sempre que houve alterações significativas?

3.2- Os mapas de ordenados e salários são conferidos e aprovados pela directoria / administrador?

- 3.3- Todos os contratos que envolvem acréscimos de remunerações estão orçamentados?
- 3.4- Existe contratos de honorários
- 3.5- Existem normas escritas sobre pagamento de subsídios e ajuda de custos?
- 3.6-Todos os funcionários tiram ferias regularmente? Se for não, porque?
- 3.7- Existe na empresa instrumentos de avaliação de desempenho dos trabalhadores?
- 4- As informações financeiras estão disponíveis em tempo operativo de forma a permitir tomadas de decisões?
 - 4.1- São elaborados mensalmente informações contabilísticos?
 - 4.2- Essas informações são analisadas pela directoria? A quem são dirigidos?
 - 4.3- Os arquivos, documentos e registos estão sempre actualizados?
 - 4.4 – Os depósitos de todas as cobranças são feitos na íntegra? Se não porque?
 - 4.5- Existe um fundo fixo para cada área de gestão de empresa?
 - 4.6- Quais são os procedimentos para assinatura de cheques?
 - 4.6- Nos últimos cinco anos, houve irregularidades / fraudes na empresa?
- 5. Observando as demonstrações de resultados e balanços constatei que nos últimos três anos a empresa apresenta resultados negativo mas no entanto com cash flow positivo.
Faz um pequeno comentário sobre este aspecto?
 - 5.1 O que a empresa tem estado a fazer, para melhorar esta situação?

Muito Obrigada



Curso de Economia e Gestão – Variante Administração e Controlo Financeiro

Entrevista/ dirigido

No âmbito de trabalho monográfico a ser desenvolvida, cujo tema é importância de controlo interno na tomada de decisões: estudo de caso Cafés de Cabo Verde, pela presente, queira responder o seguinte questionário de modo a que se possa recolher subsídios para o devido efeito.

Tendo em conta a sua habitual colaboração e compreensão, agradeço desde já a sua atenção.

Entrevista á Coordenação de Aprovisionamento, produção e stocks (APS)

1- Qual é o método de custeio que a empresa utiliza para a valorização de stocks?

2- Qual é o tipo de inventário que a empresa utiliza? (permanente ou intermitente) porque?

3- O Responsável pelo ficheiro de quantidades é simultaneamente o fiel de armazém?

4- O ficheiro de quantidade (ou de inventario permanente) é revisto periodicamente com objectivo de se detectarem artigos excessivos, com pouco movimento e obsoletos?

5- A provisão para depreciação de existências é calculada de acordo com inventário?

6- As existências estão apropriadamente ordenadas, de forma a facilitar o manuseamento, contagem, e localização dos diversos artigos ?

- 5- Há alguns registos relativo ao controlo das existências á consignação?
- 6- A empresa tem previsão de orçamentos de produção periódicos?
- 7- Normalmente quem faz a inspecção física de artigos?
- 8_ Esses orçamentos são analisados caso houver alguns desvios?
- 9-O funcionário responsável pela área de comercial tem acesso ao ficheiro de armazém?

O controlo interno, seu reflexo na tomada de decisões dentro das organizações,
Caso: Empresa Cafés de Cabo Verde.

ORGANIGRAMA DA EMPRESA CAFÉS DE CABO VERDE

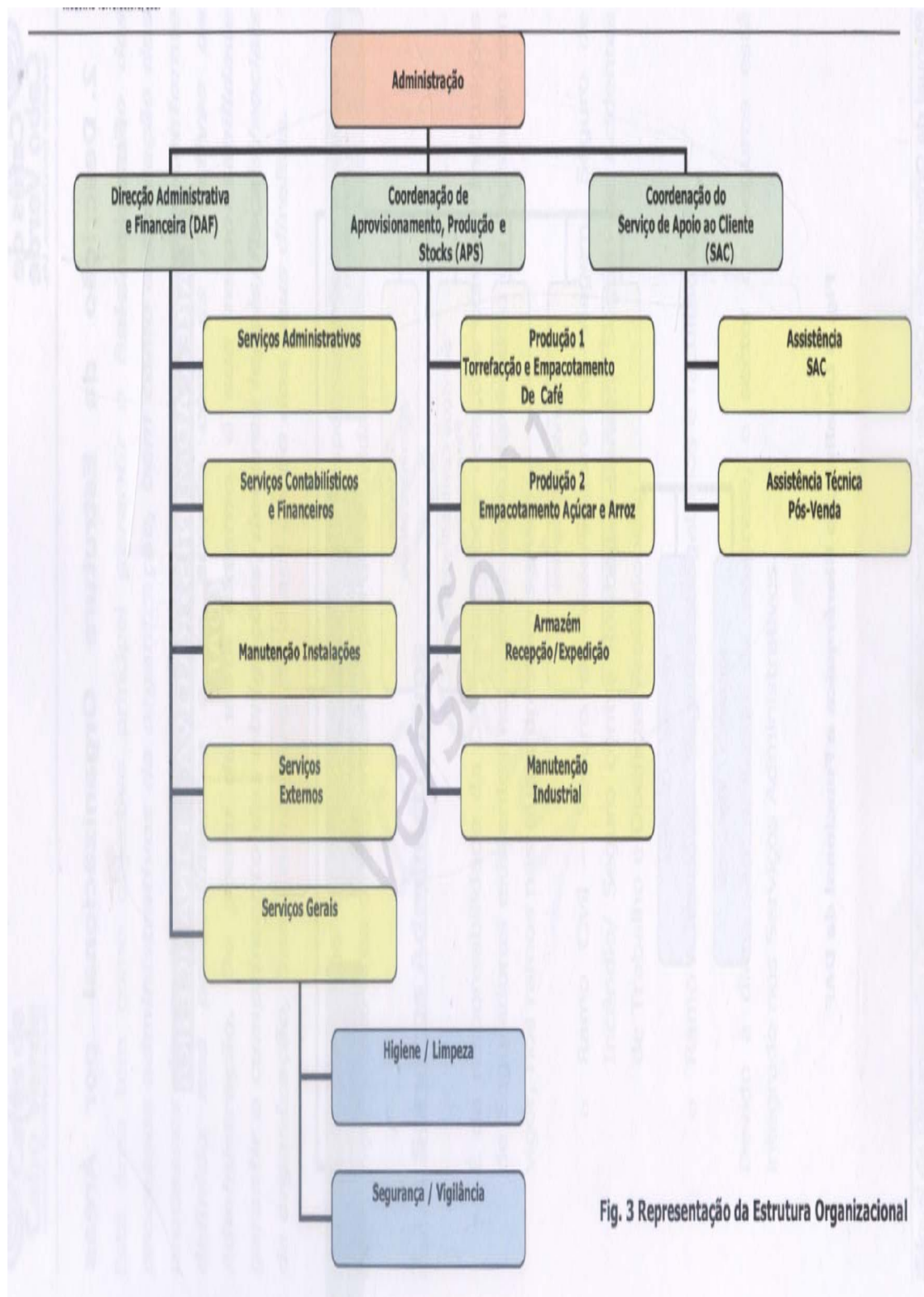


Fig. 3 Representação da Estrutura Organizacional

O controlo interno, seu reflexo na tomada de decisões dentro das organizações,
Caso: Empresa Cafés de Cabo Verde.

Apêndice

Balanços e Demonstrações de resultados da empresa Cafés de Cabo Verde, nos últimos três anos.